Dział podatkowy

Rok VIII MARZEC 1939 Nr 3

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1

TREŚĆ NUMERU TRZECIEGO.

ORZECZENIA.

Ordynacja Podatkowa:

Podatek dochodowy:

(Dalszy ciąg treści na str. 3-ej okładki)

2541.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Właściwość rzeczowa: Rozstrzygnięcie sprawy jednoinstancyjnie przez Ministerstwo Skarbu[1].

Rozstrzygnięcie podania o zastosowanie ulgi podatkowej, wystosowanego do izby skarbowej, jednoinstancyjnie przez Ministerstwo Skarbu — stanowi istotną wadliwość postępowania tylko w tym przypadku, kiedy szkoda wynikła dla sprawy z tego, że sprawę rozstrzygnęła tylko instancja hierarchicznie najwyższa.

Wyrok NTA z 16 marca 1938 l. rej. 3932/36 w sprawie Ludwika Buhle przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zaległości podatku przemysłowego.

...W dniu 30 marca 1936 wpłynęło do 1 Urzędu Skarbowego w Częstochowie nowe podanie Ludwika Buhle wystosowane do Izby Skarbowej w Kielcach, w którym petent wyraża prośbę o zastosowanie ulg w podatku od obrotu na podstawie rozporządzenia Ministra Skarbu z 15 kwietnia 1935 poz. 225 Dz. Ust., w szczególności prosi o umorzenie resztującej zaległości podatkowej „wprost lub po ewentualnym przywróceniu terminu" z § 13 cyt. rozporządzenia. Orzeczeniem z 25 maja 1936 Ministerstwo Skarbu „nie uwzględniło prośby o przywrócenie terminu do rezygnacji z ulg, udzielonych na podstawie rozporządzenia z 25 listopada 1933, celem skorzystania z ulg wynikających z rozporządzenia Ministra Skarbu z 15 kwietnia 1935". Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

...Zgodnie ze stałą judykaturą zarzut skargi wadliwości postępowania w związku z rozstrzygnięciem sprawy jednoinstancyjnie przez Ministerstwo Skarbu byłby trafny, gdyby płatnik wskazał, jaka szkoda wynikła dla sprawy z tego, że sprawę rozstrzygnęła tylko instancja hierarchicznie najwyższa.

Szkody takiej ani skarga nie precyzuje, ani też Trybunał nie mógł się dopatrzyć.

Tym samym upaść musi odnośny zarzut skargi.

Wyrok NTA dotyczy zagadnienia, jakie skutki pociąga za sobą wydanie decyzji przez władzę niewłaściwą. Prócz braku właściwości rzeczowej i miejscowej może zachodzić wypadek niekompetencji funkcjonalnej, gdy decyzję wydaje władza,

---

[1] Por. OPA 2187/38.

wprawdzie rzeczowo i terytorialnie właściwa, ale nie ten urząd, do którego zakresu działania należy rozstrzyganie w pierwszej instancji, lecz urząd hierarchicznie niższy albo wyższy. W teorii prawa administracyjnego uważa się powszechnie, że decyzje, wydane przez władze rzeczowo lub terytorialnie niewłaściwe, są bezwzględnie nieważne. Natomiast brak kompetencji funkcjonalnej nie powoduje m. zd. bezwzględnej nieważności, bowiem bezwzględna nieważność aktów administracyjnych uniemożliwia ich uprawomocnienie się i dlatego ten stopień wadliwości aktów uznaje się tylko w wypadkach wyjątkowych, gdy nieważność aktu jest oczywista niejako na pierwszy rzut oka. Akt przeto, wydany przez władzę niekompetentną pod względem funkcjonalnym, może dopiero być unieważniony na skutek wniesienia odwołania lub skargi.

Przepisy, ustalające kompetencję urzędów, są normami porządku publicznego. Nawet gdy władza, przez ustawę wyznaczona, przekazała swoją kompetencję funkcjonalną, w trybie rozporządzenia na podstawie upoważnienia ustawowego, władzy sobie podległej, wyzbyła się swej kompetencji i jest związana ustanowioną przez siebie normą kompetencyjną czyli nie może w poszczególnym przypadku normy tej naruszać. Strona ma prawo do tego, aby decyzję wydała władza kompetentna.

Pogląd, wypowiedziany przez NTA, że strona powinna wskazać, jaką szkodę poniosła wskutek tego, że „sprawę rozstrzygnęła tylko instancja hierarchicznie najwyższa", nie jest zd. m. trafny. Właściwie strona nie będzie mogła nigdy stwierdzić, że poniosła szkodę z powyższego powodu, skoro nie może udowodnić, że kompetentny urząd rozstrzygnąłby sprawę dla niej korzystniej niż władza hierarchicznie wyższa. Jeżeli — co jest regułą — od decyzji pierwszej instancji przysługuje odwołanie, to naruszenie prawa podmiotowego strony polega na pozbawieniu jej drugiej instancji (jeżeli np. decyzję wydał Minister zamiast izby skarbowej), bowiem możność odwołania się ustanowiona jest dla ochrony interesów odwołującego się, dla ponownego zbadania wniosków strony. Gdyby nawet decyzja władzy właściwej pod względem funkcjonalnym była ostateczna, czyli gdyby zgodnie z ustawą stronie nie przysługiwało odwołanie, to i w tym wypadku strona ma prawo do zachowania kompetencji, ponieważ tę instancję uznała norma prawna za najodpowiedniejszą do rozstrzygania spraw danego rodzaju. Naruszenie kompetencji nie jest naruszeniem ze szkodą dla skarżącego formy postępowania (art. 84 p. 3 rozp. o NTA). Rada Stanu we Francji odróżnia jako powody kasowania aktów: „incompétence, violation des formes, violation de la loi".

B. Wasiutyński

2542.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Prostowanie zamknięcia rachunkowego i zeznania o dochodzie[1].

Płatnikom przysługuje prawo prostowania zeznania, płatnikom podlegającym opodatkowaniu na podstawie ksiąg — po prawidłowym sprostowaniu zamknięcia rachunkowego. Takie prostowanie zeznania może

---

[1] Por. OPA 68/32, 1731/37.

mieć na celu usunięcie błędów, jakie w nim zaszły na podłożu prawnym lub faktycznym, zawsze jednak musi ono pozostawać w granicach stanu faktycznego z okresu roku kalendarzowego, gospodarczego lub operacyjnego, decydującego dla wymiaru (art. 13 ustawy o podatku dochodowym); natomiast nie może ono być wyrazem zaszłości z czasu późniejszego, po dniu bilansowym.

Wyrok NTA z 29 marca 1938 l. rej. 7741/34 w sprawie Teresy Lubomirskiej, jako kuratorki masy spadkowej po śp. Kazimierzu Lubomirskim, przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

W styczniu 1931 Kazimierz Lubomirski sprostował swoje zeznanie o dochodzie na r. 1928, żądając dodatkowo potrącenia kwoty 181.943 zł tytułem odsetek za okres gospodarczy 1.VII.1926--30.VI.1927 od kwoty 2.183.316 zł, na której zapłacenie wraz z odsetkami od 1 lipca 1924 został zasądzony wyrokiem SN z 9 października 1930, zapadłym w sporze o waloryzację zapłaconej w r. 1919 reszty ceny kupna dóbr Horodenka. Płatnik wyjaśniał, że odsetek tych nie potrącił w zeznaniu, ponieważ ani w czasie zamknięcia ksiąg (30 czerwca 1927), ani w czasie złożenia zeznania (15 maja 1928) nie mógł wiedzieć o tym ciężarze, oraz że należna z wyroku suma wraz z odsetkami została już w drodze egzekucji zahipotekowana na dobrach Horodenka. W lutym 1931 płatnik przedłożył sprostowany o kwotę odsetek bilans oraz rachunek strat i zysków za okres 1926/27. Komisja Szacunkowa nie potrąciła tych odsetek, a Komisja Odwoławcza nie uwzględniła odwołania płatnika z następującym uzasadnieniem: według obowiązujących przepisów ustawowych (art. 6, 10, 13 i 21 ustawy o podatku dochodowym oraz § 18 i 21 rozp. wyk.) przy obliczeniu podatku dochodowego dla płatników, prowadzących prawidłowe księgi, „n i e p o n i e s i o n e“ koszty o tyle są potrącalne, o ile ich wysokość może być z góry ściśle określona w dacie bilansu zamknięcia; ponieważ płatnik z tytułu omawianych odsetek, jak to sam stwierdza, wydatku nie przewidywał i z tego powodu przy zamknięciu ksiąg za rok gospodarczy 1926/27, miarodajny dla wymiaru tego podatku, nie zaksięgował i nie zarachował, przeto obecnie brak tytułu prawnego do odliczenia tych odsetek; dodatkowe sprostowanie zamknięcia ksiąg dopiero w r. 1931, po zapadnięciu prawomocnego wyroku SN, jest bez znaczenia — mimo że wymiar w chwili zapadnięcia wyroku nie był prawomocny — ponieważ w myśl cyt. przepisów, decydujący dla oceny potrącalności nie poniesionego wydatku jest stan, jaki istniał w chwili zamknięcia ksiąg.

Rozpoznając skargę wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył co następuje:

Chodzi o opodatkowanie osoby fizycznej. U płatników tej kategorii

warunkiem uwzględnienia wydatku na odsetki od długów jako potrącalnego kosztu na zasadzie art. 6 ustawy o podatku dochodowym bądź też jako odliczenia na zasadzie art. 10 p. 1 jest zasadniczo faktyczne poniesienie wydatku. W rozpoznawanej sprawie ustalono niespornie, że odsetki nie zostały zapłacone w roku gospodarczym, decydującym dla wymiaru. Podstawy prawnej dla roszczenia skargi może więc dostarczyć tylko przepis wykonawczy, który dla przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych oraz gospodarstw rolnych, prowadzących prawidłowe księgi, ustanawia wyjątek od zasady efektywności wydatków (i przychodów), polecając brać w rachubę także koszty tylko zarachowane (§ 18 rozp. wyk. poz. 298/21 Dz. Ust.; podobnie § 13 nowego rozp. wyk. poz. 301/36 Dz. Ust.).

W niniejszej sprawie zamknięcie rachunkowe i zeznanie podatkowe, na nim oparte, nie zawierały pierwotnie pozycji odsetek. Płatnik sprostował następnie swoje zeznanie w tym kierunku i przedłożył odpowiednio zmienione zamknięcie, a w skardze powołuje się na prawo prostowania zeznania, uznane w judykaturze NTA. Istotnie, NTA stoi na stanowisku, iż płatnikom w ogóle przysługuje prawo prostowania zeznania, płatnikom podlegającym opodatkowaniu na podstawie ksiąg — po prawidłowym sprostowaniu zamknięcia rachunkowego. Takie prostowanie zeznania może mieć na celu usunięcie błędów, jakie w nim zaszły na podłożu prawnym lub faktycznym, zawsze jednak musi ono — z uwagi na ustawową konstrukcję podstawy wymiaru — pozostawać w granicach stanu faktycznego z okresu roku kalendarzowego, gospodarczego lub operacyjnego, decydującego dla wymiaru (art. 13). O ile więc chodzi o wymiar na podstawie ksiąg, sprostowanie zamknięcia musi pozostawać w granicach stanu rzeczy z dnia bilansowego — jeżeli ma być skuteczne w dziedzinie podatkowej. Innymi słowy, musi ono polegać na usunięciu z zamknięcia błędów i nadaniu w ten sposób zamknięciu takiej treści, jaką ono powinno było już pierwotnie posiadać, gdyby było sporządzone poprawnie. Natomiast nie może sprostowanie zamknięcia, o jakim mowa, być wyrazem zaszłości z czasu późniejszego, po dniu bilansowym.

Rozpatrując pod tym kątem widzenia roszczenie skargi, należało je uznać za nieuzasadnione. Już z wywodów odwołania bowiem wynika jasno, że nie chodzi tu o sprostowanie w określonym wyżej znaczeniu, lecz o zmianę zamknięcia przez dodatkowe uwzględnienie straty, poniesionej i ujawnionej w okresie późniejszym. Mianowicie odwołanie podnosiło, że ani w czasie zamknięcia ksiąg, ani w czasie złożenia zeznania płatnik nie mógł wiedzieć o tym ciężarze, gdyż nie było jeszcze prawomocnego wyroku, a dopiero „po złożeniu zeznania zaszły ważne okoliczności, zmieniające poprzednio ustalony dochód“. Skarga zaś wskazuje na „szczególną właściwość ustawy waloryzacyjnej, restytuującej nieistniejące długi“ i wywodzi, że przed rozstrzygnięciem sporu o waloryzację, co nastąpiło do-

piero w r. 1930, nie można było uwzględniać w księgach odsetek od dochodzonej w procesie pretensji i że nawet rezerwa na ten cel w zamknięciu za r. 1926/27 byłaby „fikcyjną pozycją" wobec wątpliwej należności i wysokości samego kapitału. A zatem uzasadnienie spornej pozycji skarga opiera wyłącznie na faktach z czasu po dacie bilansu, co ze stanowiska ustawy i przepisów wykonawczych do niej odbiera temu uzasadnieniu wszelkie znaczenie.

Z tych powodów NTA skargę oddalił.

Zasada chronologii obowiązująca w rachunkowości oznacza, że wpisy do ksiąg rachunkowych powinny być dokonywane w kolejności zdarzeń. Zasada ta nie obowiązuje jednak absolutnie lecz relatywnie, a mianowicie pod warunkiem, że zdarzenie dojdzie do wiadomości księgującego w porządku chronologicznym. Jeżeli to stanie się ze spóźnieniem, tj. po innym zdarzeniu późniejszym, np. wskutek przetrzymania w innym miejscu dokumentów stanowiących podstawę księgowania, to wpis odbywa się w porządku otrzymania przynależnych dokumentów i nie ma w tym naruszenia zasady chronologii. Zasada powyższa nie dopuszcza wpisania do ksiąg faktu przed jego zajściem, bo rachunkowość nie rejestruje przyszłości lecz przeszłość, fakta dokonane. Wolno jednak antycypować, a więc uprzedzać fakta przyszłe, tj. wpisać je do ksiąg przed ich dokonaniem, jeżeli się je przewiduje i jeżeli one dotyczą wcześniejszego okresu. Jeżeli jednak zdarzenie w danym okresie nie zaszło ani nie było przewidywane i antycypowane w księgach, a zaszło później, to nie można go wpisać później ze skutkiem wstecznym dla minionego okresu. Obroty ani wyniki okresu już ubiegłego nie mogą ulec zmianie, mimo że owo późniejsze zdarzenie dotyczy tego wcześniejszego okresu.

Sprostowanie ksiąg i bilansu z powodu wydarzeń i okoliczności, które zaszły później, jest niedopuszczalne. Prawidłowy wpis tego, co zaszło dnia 9 października 1930, nie był możliwy przed tym dniem poza antycypacją. Wpis dokonany dopiero po tym dniu nie mógł mieć skutku na rok gospodarczy 1926/27, a więc na cztery lata wstecz. Prostować można w księgach handlowych mylne wpisy i opuszczenia dotyczące wypadków, które zaszły w danym roku i zostały błędnie przedstawione w księgach. Ale nie można uzupełniać wpisów, które w danym roku nie były wcale możliwe do przeprowadzenia, bo odnośny wypadek wcale nie zaszedł i nie mógł być w księgach przedstawiony.

Według stanu faktycznego, opisanego w uzasadnieniu wyroku, zobowiązanie do opłacania odsetek za r. 1926/27 powstało dopiero w roku gospodarczym 1930/31, a w r. 1926/27 nie było ani przewidywane ani brane w rachubę (antycypowane). Z wywodów odwołania wynika, że podatnik uważał wstawienie odsetek od zaskarżonej sumy waloryzacyjnej do bilansu r. 1926/27 za niemożliwe i podatkowo niedopuszczalne ze względu na brak rozstrzygnięcia sporu o kapitał. Pod tym względem był on w błędzie. Jeżeli bowiem bilansujący uważa spór o kapitał za przegrany dla siebie, chociaż do prawomocnego wyroku jeszcze nie doszło, to może i powinien do bilansu wstawić tak sumę kapitału jak odsetki, jeżeli te są również zaskarżone. Pozycja taka jest podatkowo potrącalna w myśl § 34 rozp. wyk. z 14 maja 1921, obecnie według § 13 rozp. wyk. do ustawy o podatku dochodowym z 27 kwietnia 1936 i nie może być uważana ani za fikcyjną ani za rezerwową. Ale podatnik widocznie był pewny wygranej w sporze waloryzacyjnym i dlatego nie wstawił do

bilansu za rok gospodarczy 1926/27 ani zaskarżonego kapitału waloryzacyjnego ani odsetek.

Potrącalność odsetek za r. 1926/27 i za lata późniejsze przypada dopiero na rok gospodarczy 1930/31, skoro zobowiązanie do ich zapłaty powstało dopiero w tym roku. Podwyższenie waloryzacji kapitału dłużnego stanowi podwyższenie ceny nabycia majątku i dlatego nie może być potrącone. Rok gospodarczy 1930/31 będzie tedy obciążony sumą odsetek za okres 1926/27—1930/31, każdy następny rok tylko własnymi odsetkami.

Tomasz Lulek

2543.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Ustalenie obrotu na podstawie danych o zakupie.

1. Wartość zakupu towarów może stanowić materiał faktyczny do obliczenia obrotu.

2. Dane o zakupie towarów, podlegających podatkowi scalonemu, nie są dostatecznym materiałem faktycznym do ustalenia obrotu towarami, nie podlegającymi scalonemu podatkowi.

Wyrok NTA z 26 stycznia 1939 l. rej. 4183/37 w sprawie Zelika i Chany Szwarcbergów przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1935.

Płatnicy zeznali za r. 1935 obrót w kwocie 25.000 zł według 1% stawki podatkowej. Władza wymiarowa ustaliła go na kwotę 160.000 zł. W odwołaniu od wymiaru kwestionowali płatnicy powyższą sumę obrotu, domagając się zredukowania jej do sumy zeznanej. Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 29 kwietnia 1937 nie uwzględniła odwołania. Z uzasadnienia tej decyzji wynika, że wysokość obrotu obliczono na podstawie materiału informacyjnego o zakupie artykułów, podlegających podatkowi scalonemu, przyjmując że wartość sprzedaży tych towarów do wartości sprzedaży towarów, nie podlegających temu podatkowi, pozostaje w stosunku, podanym przez właścicieli przedsiębiorstwa przy lustracji tegoż, odbytej w dniu 23 września 1935.

Na zarzuty skargi kasacyjnej NTA rozważył co następuje:

...Jak wynika z treści zaskarżonego orzeczenia, władza pozwana wysokość obrotu, podlegającego normalnemu podatkowi przemysłowemu, obliczyła na podstawie danych o zakupach artykułów, podlegających podatkowi scalonemu, przyjmując, że obrót, podlegający normalnemu podatkowi, był dwa razy większy od obrotu artykułami, podlegającymi podatkowi scalonemu. Powyższy stosunek obrotu jednych towarów do drugich wysnuła władza z danych, uwidocznionych w karcie lustracji, w której

utarg tygodniowy ze sprzedaży towarów, nie podlegających podatkowi scalonemu, określony został na 400 zł, a ze sprzedaży towarów, podlegających temu podatkowi, na 200 zł, razem na 600 zł.

Otóż materiał faktyczny, na którym w myśl art. 70 § 2 O. P. winien być oparty wymiar podatku, stanowią — o ile wymiar zgodnie z przyjętą przez O. P. zasadą odpowiadać ma prawdzie materialnej — tylko takie dane, uzyskane w trybie określonym w § 66 rozp. wyk. do O. P., z których wysokość obrotu podatkowego bądź bezpośrednio wynika, bądź z którymi pozostaje w ścisłym związku. Materiał taki dla obliczenia obrotu przedsiębiorstwa handlu towarowego może stanowić wartość zakupu towarów, stanowiących przedmiot sprzedaży w danym przedsiębiorstwie. Chociaż bowiem z danych, o których mowa, obrót tj. suma, uzyskana ze sprzedaży, bezpośrednio nie wynika, to jednak z danymi tymi pozostaje w ścisłym związku o tyle, że dane o wartości zakupu, powiększone o koszty handlowe i zysk przedsiębiorcy, dają sumę sprzedaży — przy założeniu, że zapas początkowy i remanent końcowy przedstawiają wartość jednakową. Natomiast wnioskowanie z sumy zakupów jednego rodzaju towarów o sumie, uzyskanej ze sprzedaży innego rodzaju towarów, przy pomocy pośredniego jeszcze ogniwa rachunkowego — wkracza już w dziedzinę hipotezy, oderwanej od realnych podstaw, na jakich wymiar podatku winien być oparty. Materiał taki nie może więc być uznany za materiał faktyczny w rozumieniu art. 70 § 2 O. P.

Gdy więc władza pozwana ustaliła wysokość obrotu w oparciu o materiał, który dla przyjętego przez nią sposobu obliczenia nie może być w myśl powyższych wywodów uznany za materiał faktyczny w rozumieniu art. 70 § 2 O. P., uznał Trybunał, że postępowanie przed władzą pozwaną dotknięte jest wadliwością połączoną ze szkodą dla strony skarżącej....

2544.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Warunki prawidłowości[1]; księgowanie cen netto za towar sprzedany w trybie komisowym[2]; niezaksięgowanie wpływów gotówkowych lub kredytowych[3]; salda kredytowe na rachunku kasy[4].

---

[1] Por. OPA 67/32, 926/34, 1324/36.

[2] Por. OPA 1324/36.

[3] Por. OPA 1524/36.

[4] Por. OPA 1635/36, 1636/36, 1647/36, 1860/37, 1898/37—1902/37, 2143/38, 2189/38.

1. Wymogiem prawidłowej rachunkowości kupieckiej jest, by zdarzenia gospodarcze, które mają być przedmiotem wpisów do ksiąg, znalazły zupełne odbicie w treści tych zapisów, tzn. żeby osnowa rachunkowa zapisów pokrywała treść faktyczną zdarzenia.

2. Prawidła buchalteryjne wymagają pełnego ujawnienia wszelkich samodzielnych a dla przedsiębiorstwa istotnych zdarzeń w ich właściwej formie, tj. takiej osnowy, by na podstawie treści zapisu można było sprawdzić, czy odnośne zdarzenie gospodarcze ujawniono pod każdym względem prawidłowo i zgodnie z rzeczywistością. Taką kontrolę umożliwia tylko wpis zupełny pod względem podmiotowym i przedmiotowym.

3. Księgowanie cen netto za towar sprzedany w trybie komisowym, a zatem po potrąceniu prowizji i kosztów, uchybia postulatowi zupełności wpisów.

4. Gotówka wpływająca lub otrzymany kredyt, bez względu na źródło podmiotowe, wymagają zapisu do ksiąg, chociażby obsługiwały przedsiębiorstwo jedynie przejściowo, na krótki czas.

5. Sam fakt nieksięgowania wpływów gotówkowych lub kredytowych, niezależnie od przyczyny nieksięgowania, uzasadnia wniosek o nieprawidłowości ksiąg.

Wyrok NTA z 27 stycznia 1939 l. rej. 1490/36 w sprawie Wincentego Wolskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Komisja Odwoławcza, po przeprowadzeniu badania ksiąg handlowych skarżącego z przedsiębiorstwa skupu zawodowego, uznała je za nieprawidłowe i nie nadające się do przyjęcia wykazanego obrotu za r. 1933, ponieważ

1) nie obejmują wszystkich zaszłości przedsiębiorstwa, a mianowicie prowizji wypłacanej komisjonerom za sprzedaż bydła i nierogacizny,

2) dochody z lat ubiegłych od firmy B-cia Wolscy zaksięgowano dopiero we wrześniu 1933,

3) udział w firmie B-cia Wolscy w kwocie 5.000 zł nie jest uwidoczniony w księgach prowadzonych za r. 1933, a uwidoczniono go tylko w bilansie otwarcia na 1 stycznia 1932,

4) księga kasowa wykazuje kredytowe salda kasowe, a wyjaśnienie płatnika z 22 listopada 1934 potwierdza raczej tę nieprawidłowość, ponieważ zadłużenie, nawet jednodniowe, winno znaleźć swój wyraz w księgach.

W skardze kasacyjnej skarżący kwestionuje zasadność przyczyny dyskwalifikacji ksiąg ad 2 i 3, ponieważ dochody ze źródeł nie objętych księgami przedsiębiorstwa skupu, a mianowicie z kapitału włożonego do przedsiębiorstwa p. f. B-cia Wolscy oraz z gospodarstwa rolnego, „były

zeznawane do opodatkowania na podstawie innych ksiąg, wzgl. szacunkowo (z gospodarstwa rolnego)", wobec czego — zdaniem skargi — „jest bez znaczenia okoliczność, kiedy i ile płatnik z dochodów tych innych źródeł wprowadza do przedsiębiorstwa skupu dla wzmocnienia jego podstaw kapitałowych". Nieprawidłowością byłoby to tylko wtedy, gdyby stanąć na stanowisku, „że księgi nie mogą być prowadzone dla jednego tylko przedsiębiorstwa wzgl. dla jednego lub paru źródeł dochodowych, lecz muszą koniecznie obejmować wszystkie źródła należące do jednego płatnika".

Skarga przeciwstawia się też uznaniu ksiąg za nieprawidłowe z powodu pominięcia w księgach prowizji wypłacanych komisjonerom podejmującym się sprzedaży bydła za prowizją, gdyż chodzi tu — zdaniem skarżącego — jedynie o uproszczony sposób księgowania uzyskanych ze sprzedaży cen netto po potrąceniu prowizji i kosztów komisowych zamiast cen brutto i oddzielnego obciążenia odpowiednich rachunków tymi wydatkami. Skarżący wyjaśnia, że podstawą księgowania były rozliczenia z komisjonerami, zawierające szczegółowe pozycje, i że one jako dowody rachunkowe zostały ofiarowane do wglądu i twierdzi, że to uproszczone księgowanie nie wpłynęło w niczym na wyniki bilansowe.

Wreszcie skarga stara się wyjaśnić salda kredytowe na rachunku kasy szczególnymi stosunkami pracy przedsiębiorstwa skupu bydła, wskutek których często przez jedną dobę kasa mogła być bierna, gdyż nie zaksięgowano jeszcze sprzedaży komisowej dokonanej równocześnie z zakupem.

NTA nie uznał skargi za uzasadnioną.

Skarżący nie przeczył i nie przeczy przesłankom faktycznym, przyjętym za podstawę orzeczenia, a usiłuje jedynie obalić oparte na nich wnioski władzy, lecz bez skutku.

Wymogiem prawidłowej rachunkowości kupieckiej — a o taką właśnie chodzi — jest i musi być, by zdarzenia gospodarcze, które mają być przedmiotem wpisów do ksiąg, znalazły zupełne odbicie w treści tych zapisów, tzn. żeby osnowa rachunkowa zapisów pokrywała treść faktyczną zdarzenia. Wypłata prowizji, należnej komisjonerowi, jest samodzielnym zdarzeniem gospodarczym doniosłej wagi dla przedsiębiorstwa komitenta, gdyż opiera się na osobliwym tytule prawnym, wynikającym ze stosunku komisu, a zatem stanowiąc samoistny wypadek rachunkowy winna też jako taka mieć swój własny odpowiednik w osnowie wpisu do ksiąg. Księgowanie cen netto za towar sprzedany w trybie komisowym, a zatem po potrąceniu prowizji i kosztów, uchybia postulatowi zupełności wpisów, gdyż przy takiej metodzie wypadek wypłaty prowizji, nawet jeżeliby ją uskuteczniono każdorazowo w drodze potrącenia, usuwa się zupełnie z ksiąg, a oddzielne księgowanie prowizji i kosztów na odnośnych rachunkach w oderwaniu od ceny za dany towar, księgowanej w kwotach netto,

niweczy rachunkowy związek między kosztami i ceną brutto w odniesieniu do poszczególnych pozycji a nawet zaciera należyty pogląd na wysokość cen uzyskanych z poszczególnej sprzedaży czy też cen płaconych przy zakupie. Prawidła buchalteryjne bowiem nie mogą się zadowolnić „skróconą“ osnową zjawisk gospodarczych, lecz przeciwnie wymagają pełnego ujawnienia wszelkich samodzielnych a dla przedsiębiorstwa istotnych zdarzeń w ich właściwej formie, tj. takiej osnowy, by na podstawie treści zapisu można było sprawdzić, czy odnośne zdarzenie gospodarcze ujawniono pod każdym względem prawidłowo i zgodnie z rzeczywistością. Taką kontrolę umożliwia tylko wpis zupełny pod względem podmiotowym i przedmiotowym.

Skoro skarżący dalej przyznaje, że od firmy B-cia Wolscy, dotyczącej przedsiębiorstwa czy przedsiębiorstw różnych od zawodowego skupu bydła, o który chodzi, wpływały do przedsiębiorstwa skupu różne kwoty pieniężne, czy też że wprowadzał do przedsiębiorstwa skupu pewne dochody z zewnątrz, których w księgach tego przedsiębiorstwa nie ujawniono, to tym samym popiera on wniosek władzy o nieprawidłowości tej księgowości. O sam fakt bowiem niezaksięgowania wpływów gotówkowych czy kredytowych chodzi, a nie o przyczyny ich nieksięgowania. Już przedtem NTA podkreślił z naciskiem, że wszelkie zjawiska natury gospodarczej, powodujące przemiany lub przesunięcia rodzajowe w stanie majątkowym przedsiębiorstwa, muszą być ujawnione w postaci odpowiednich zapisów na właściwych rachunkach. Gotówka wpływająca lub otrzymany kredyt, bez względu na źródło podmiotowe, są bezsprzecznie takimi zjawiskami gospodarczymi wymagającymi zapisu do ksiąg, chociażby obsługiwały przedsiębiorstwo jedynie przejściowo, na krótki czas. Pozostaje wreszcie sprawa sald kredytowych. Jeśli salda kredytowe na rachunku kasy są w ogóle rachunkowym nonsensem, to w konkretnym wypadku w świetle całokształtu uchybień rachunkowych tym bardziej nie mogą ocalić dodatniej oceny księgowości skarżącego, nawet gdyby stanąć na gruncie wyjaśnień skarżącego, przedstawionych w skardze zresztą w dość zawiłym i raczej przykładowym wywodzie.

Na dzień 8 maja 1933 zresztą stwierdza protokół badania ksiąg z 12 listopada 1934 na przychodzie (saldo debetowe z kwietnia) zł 4819,10 a w rozchodzie (kasa „ma“) aż 9123,50 przy zupełnym braku wpływów kasowych.

W myśl przeto powyższych rozważań NTA nie uznał zarzutów kasacyjnych podniesionych przeciw zaskarżonemu orzeczeniu za uzasadnione i orzekł oddalenie skargi.

2545.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Spóźniony wpis[1]. — Inwentarz ogólnikowy[2].

1. Księgowanie drobnych sprzedaży na kilkudniowy kredyt dopiero w momencie wpływu gotówki nie jest równoznaczne z zupełnym nieksięgowaniem sprzedaży na kredyt.

2. Zarzut, iż inwentaryzowanie towaru niemodnego, zleżałego i w ogóle małowartościowego w pozycjach zbiorowych jest zgodne ze zwyczajami kupieckimi danej branży, poparty wnioskiem o przesłuchanie biegłego, wymaga rozprawienia się w decyzji odwoławczej.

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1935 l. rej. 11.564/32 w sprawie Teodora Lazarusa przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Skarżącemu wymierzono podatek dochodowy na r. 1931 na podstawie obrotu i norm średniej dochodowości z pominięciem danych, wynikających z ksiąg handlowych. Pominięcie to uzasadnia zaskarżona decyzja tym, że „księgi nie nadają się do ustalenia dochodu, ponieważ nie księgowano towarów, sprzedanych na kredyt, a inwenturę towarów zestawiono bez oznaczenia towarów". Uzasadnienie to opiera się na stwierdzeniach, zawartych w protokole rewizji ksiąg, które były przedmiotem szczegółowych wyjaśnień ze strony płatnika. W szczególności płatnik wyjaśniał, że drobne sprzedaże z udzieleniem kilkudniowego kredytu prowadzi w księgach jako sprzedaż za gotówkę, wpisując dane transakcje pod datą zapłaty, zaś w inwenturze tylko towary zleżałe, niemodne i w ogóle małowartościowe obejmował pozycjami zbiorowymi. Ponadto powoływał się płatnik na orzeczenie rzeczoznawcy, przez siebie władzy wymiarowej przedłożone, którego jednak w aktach brak.

W skardze zarzuca płatnik, iż władza pozwana nie ustaliła w zaskarżonym orzeczeniu, dlaczego, mimo jego wyjaśnień, doszła do wniosku, że księgi jego nie są materiałem zdatnym do ustalenia dochodu podatkowego.

Zarzut ten uznał NTA za słuszny. Mieści się w tym zarzucie zarzut braku należytego rozprawienia się z zarzutami odwołania, z zawartym w odwołaniu wnioskiem dowodowym (powołaniem się na opinię rzeczoznawcy) oraz z powołanymi w nim wyjaśnieniami skarżącego. W tych granicach zaskarżona decyzja istotnie nie rozprawia się należycie z odwoła-

[1] Por. OPA 1416/36, 1732/37, 2546/39, 2547/39.

[2] Por. OPA 1893/37.

niem. W szczególności wyjaśnienie płatnika, dotyczące sposobu księgowania sprzedaży na krótki kredyt, nie uzasadnia wprawdzie prawidłowości tego rodzaju księgowania, niemniej jednak wskazuje na to, że przy stałym stosowaniu tego rodzaju księgowania nie zachodziłoby żadne uszczuplenie dochodu podatkowego. Sam zresztą taki sposób księgowania nie stanowi jeszcze podstawy do przypuszczenia, iż pewna część sprzedaży w ogóle nie jest księgowana, co dopiero mogłoby prowadzić do uznania ksiąg za nierzetelne i tym samym zdyskwalifikować ich moc dowodową. Samo opóźnianie księgowania pewnych drobnych sprzedaży aż do momentu wpływu gotówki, nie jest jeszcze równoznaczne z zupełnym nieksięgowaniem sprzedaży na kredyt i powołanie się w zaskarżonej decyzji na brak księgowania sprzedaży kredytowych nie pokrywa się z wykazanym przez akta stanem faktycznym. Tak samo motyw zaskarżonej decyzji, dotyczący sposobu zestawienia inwentury, w swym ogólnikowym brzmieniu nie stanowi rozprawienia się z zarzutem, iż tylko pewną część towaru małowartościowego z powodu zmiany mody, zleżenia itp. w ten sposób inwentaryzowano. O ile taki sposób inwentaryzowania byłby uzasadniony w zwyczajach kupieckich danej branży, nie byłoby podstawy do jego kwestionowania. W tym kierunku brak rozprawienia się z wnioskiem dowodowym skarżącego, który powołał się na opinię rzeczoznawcy a nawet twierdził, że opinię taką przedłożył.

Z tych powodów uznał NTA postępowanie za dotknięte istotną wadliwością i zaskarżone orzeczenie uchylił....

Z treści skargi wynika, że płatniczka prowadziła sklep handlu cząstkowego (interes detaliczny) i — jak to jest przyjętym zwyczajem w takim handlu — sprzedawała w zasadzie za gotówkę, a znanym sobie odbiorcom również na krótki kredyt, z reguły płatny na najbliższego pierwszego. Tego rodzaju sprzedaże kredytowe w sklepach cząstkowych książkuje się do księgi (strazy) sklepowej zapisując datę, nazwisko odbiorcy (bez jego adresu, adres bowiem jest znany) i wartość kredytowanego towaru. Gdy odbiorca taki płaci, to przekreśla się wpis w księdze sklepowej, a gotówkę odprowadza się do kasy jako dzienny utarg, i dopiero wtedy z kasy książkuje się do właściwej księgi kasowej tj. do zasadniczej księgi handlowej. Albowiem księga sklepowa w rozumieniu rachunkowości nie jest zasadniczą księgą handlową, jest tylko księgą pomocniczą handlową. Kupiec przegląda od czasu do czasu księgę sklepową, przeważnie co miesiąc i opieszałych dłużników upomina. Jeżeli kupiec prowadzi księgowość pojedynczą, to z takich sprzedaży kredytowych nawet nie będzie opóźnionych wpisów, bo ewentualnie wpisu opieszałego dłużnika do księgi interesantów (odbiorców) dokona się pod odnośną datą sprzedaży kredytowych. Opóźnione wpisy są dopiero widoczne, gdy prowadzi się księgowość podwójną, ponieważ każdy wpis kredytowy musi być zaksiążkowany do dziennika kredytowego pod datą wpisu a nie pod datą zaszłości, a potem dopiero do innych ksiąg.

Książkowanie zaszłości kredytowych z opóźnieniem niezgodne jest z zasadami prawidłowości ksiąg — jednak w takich wypadkach tj. odnośnie do interesów detalicznych musi się zważyć na praktykę życiową. Firma detaliczna musi prowadzić swój interes z jak najmniejszymi kosztami i nie może sobie pozwolić na rozbudowa-

nie księgowości. Prowadzenie natomiast takich drobnych sprzedaży w sposób wymagany przez rachunkowość zmuszałoby kupca detalicznego do ustanawiania dodatkowych pracowników. Kalkulacja sprzedaży interesu cząstkowego (detalicznego) nie przewiduje sprzedaży kredytowej, czyli każda sprzedaż jest kalkulowana za gotówkę tzn. nie dolicza się żadnych odsetek kredytowych.

Musi się tylko tu dla porządku podkreślić, że przy zamknięciu ksiąg, tj. przy zestawianiu bilansu rocznego, ci wszyscy drobni odbiorcy z księgi sklepowej muszą być szczegółowo zestawieni i do bilansu jako dłużnicy wprowadzeni, a równocześnie książkuje się ich w księdze odbiorców już to łącznie już to w oddzielnych pozycjach (opieszałych dłużników książkuje się oddzielnie, a odbiorców kredytowych ostatniego miesiąca łącznie).

O ile chodzi o sprawę inwentaryzowania, to inwentarz musi być szczegółowo zestawiony ilościowo: w sztukach, miarach, wagach, i wartościowo ale według cen kosztów własnych dla każdego towaru.

Jak odpisuje się zniszczenie, zużycie nieruchomości i ruchomości, jak odpisuje się całe wartości przedmiotów nie nadających się do dalszej pracy, jak odpisuje się dłużników wątpliwych i weksle — tak samo musi się odpisać pomniejszenie wartości na towarach zniszczonych wzgl. nie nadających się do obrotu. Taka jest myśl art. 58 k. h.

Pomijając wartość towaru zleżałego, należy zważyć, że towar niemodny może być całkiem bezwartościowy a w każdym wypadku małowartościowy i — co gorsze — towar taki z każdym dniem wzgl. miesiącem traci stale na wartości. Wartość takiego towaru wstawia się do bilansu w jak najmniejszej cenie a nawet tylko w wartości kontrolnej np. zł 1. Niezależnie jednak od oceny winien być spisany inwentarz ilościowy. Oceny zaś towarów zleżałych i niemodnych może tylko dokonać znawca branżowy siedziby miejsca sklepu.

Teofil Seifert

2546.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Spóźniony wpis[1].

Księgowanie zwrotów towaru[2], dokonywanych w myśl stałych umów z dostawcami, dopiero w momencie otrzymania od dostawców zawiadomienia o przyjęciu zwrotu, stanowi naruszenie prawideł księgowości.

Wyrok NTA z 5 marca 1937 l. rej. 8518/34 w sprawie Maurycego Rubina przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

---

[1] Por. OPA 1634/36, 2105/38, 2106/38, 2545/39, 2547 39.

[2] Por. OPA 1824/37, 1860/37.

...Skarżący podnosi zarzut obrazy postanowień art. 74—76, 91 i art. 7 lit. A p. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust.

NTA rozważył co następuje:

Skarga zwalcza w pierwszym rzędzie zaskarżoną decyzję w płaszczyźnie dyskwalifikacji ksiąg handlowych przedsiębiorstwa i zarzuca wadliwość postępowania, motywując ten zarzut nienależytym rozważeniem twierdzeń odwołania odnośnie do opóźnienia księgowania poszczególnych pozycji.

Otóż zaskarżona decyzja wymienia dwie kategorie spóźnionych zapisów, a mianowicie zapisy księgowe towarów otrzymanych przez pocztę za zaliczeniem oraz zapisy księgowe dotyczące zwrotu towarów dostawcom.

O ile chodzi o księgowanie towarów otrzymanych przez pocztę za zaliczeniem, to skarżący w odwołaniu podnosił, iż w chwili nadejścia towaru nie wie jeszcze, czy i kiedy będzie w możności wykupić przesyłkę, za czym miarodajny dla niego jest dzień wykupienia towaru, a nie dzień nadejścia przesyłki do urzędu pocztowego. Z argumentem tym pozwana władza nie rozprawiła się należycie w zaskarżonej decyzji, albowiem przytaczając dwa wypadki spóźnionego księgowania nadchodzących przesyłek za zaliczeniem powołuje się jedynie na fakt nieudowodnienia przez płatnika przetrzymania towarów na poczcie. Jednak ta wadliwość decyzji nie może być uznana za istotną, albowiem drugi motyw podany w decyzji, a mianowicie wadliwe księgowanie zwrotu towarów, sam już uzasadniał dostatecznie dyskwalifikację ksiąg handlowych. Skarżący w odwołaniu wyraźnie przyznaje, iż na podstawie umowy, zawartej ze swoimi dostawcami, a w szczególności z firmą „Bracia Henneberg“, ma prawo odsyłania towaru nawet po roku pod warunkiem, iż firma obliczy wartość zwróconego towaru w czasie zwrotu, bez względu na cenę, jaką rzeczywiście w dacie kupna skarżący zapłacił. Zdaniem skarżącego księgowanie zwrotu towaru uskuteczniane być może dopiero w chwili otrzymania zawiadomienia od dostawcy o przyjęciu zwrotu. Zapatrywanie to nie jest trafne. Jeżeli bowiem kupiec, mający stałą umowę z dostawcą, zwraca temuż dostawcy po upływie pewnego czasu zakupiony towar, korzystając z uprawnienia zastrzeżonego w umowie, to zwrócenie towaru i tym samym pomniejszenie rozporządzalnego zapasu towarowego uważane być musi dla jego przedsiębiorstwa za zdarzenie gospodarcze, wypełniające pojęcie operacji handlowej w myśl art. 8 kodeksu handlowego. Twierdzenie skargi, iż dopiero z chwilą otrzymania zawiadomienia od dostawcy o przyjęciu towaru transakcja z dostawcą zostaje zawarta, gdyż przedtem istnieje tylko pewnego rodzaju oferta ze strony skarżącego, pozostaje w sprzeczności z treścią odwołania, wedle którego prawo zwrócenia towaru oraz otrzymania za ten towar ściśle określonego ekwiwalentu zastrzeżone jest w umowach stałych z dostawcami. Gdy zatem skarżący wprowadzał do ksiąg przedsiębiorstwa zwroty towa-

rów dostawcom dopiero po otrzymaniu potwierdzenia zwrotu przez dostawców, to nie uczynił on zadość wymogom art. 8 kodeksu handlowego.

Tym samym decyzja władzy, o ile uznaje księgi handlowe płatnika za nieprawidłowe i w konsekwencji odmawia zastosowania ulgowych stawek podatkowych, musi być uznana za uzasadnioną.

Skarga dopatruje się dalej wadliwości postępowania oraz dowolności w ustaleniu obrotu na kwotę 65.000 zł, podczas gdy księgi, których nierzetelności nie zarzucono, wykazują obrót w sumie 32.937 zł 81 gr. Zarzut ten jest uzasadniony o tyle, iż — jak to NTA w wyroku z 29 września 1936 l. rej. 3673/34[1] orzekł i uzasadnił, w przypadku powołania się podatnika na księgi handlowe władza ma obowiązek oceny tych ksiąg jako zapisków przy ustalaniu obrotu, mimo że księgi jako formalnie wadliwe zostały odrzucone....

Przez zwrot towarów, i do tego zgodnie z umową z dostawcą, następowała zmiana w stanie majątku i wysokości zobowiązań kupca i te zmiany gospodarcze winien on był w księgach zaznaczyć z chwilą ich dokonania tj. w dniu wysłania zwrotu towarów. W skardze podniesiono, że wartość zwróconego towaru miała być zaliczana nie według ceny kupna ale według wartości w dniu zwrotu. Przyjąwszy nawet i ten wypadek, że obie strony nie zgodziły się co do wartości zwrotu — to te przyszłe zmiany można było uwzględnić za pomocą przyszłych dodatkowych księgowań, jako odrębne zdarzenia gospodarcze. Jeszcze silniej uwydatnia się błędne stanowisko skarżącego przy wnioskowaniu przeciwnym — a więc: Gdyby dostawca nie potwierdził otrzymania zwrotu towarów, to by skarżący nie przeprowadził żadnego księgowania, czyli księgi skarżącego stałyby się już nie nieprawidłowe ale całkiem nieprawdziwe.

W całej tej sprawie oprócz opóźnionego książkowania zwrotu towarów występuje nadto bardzo silnie wartość (cena) samego zwróconego towaru, albowiem zastrzeżenie w umowie między kupcem skarżącym (odbiorcą) a jego dostawcą stwarza trzy możliwości: 1) cena zwrotu jest niższa od ceny zakupu, 2) cena zwrotu jest równa cenie zakupu, 3) cena zwrotu jest wyższa niż cena zakupu. W wypadku pierwszym obniża się sztucznie wartość sprzedaży towarów (obrót towarowy). Wypadek drugi nie daje żadnych zmian. Wypadek trzeci zaś podwyższa obrót towarowy. Trzeci wypadek jest teoretyczny, ponieważ żaden kupiec nie będzie zwracał towaru powyżej wartości ceny kupna.

Celem uniknięcia obniżania obrotu towarowego w wypadku pierwszym muszą być przeprowadzane dodatkowe księgowania bezpośrednio między rachunkami: towarowym a dostawcą.

A) Bezpośrednie książkowanie (u odbiorcy — firmy skarżącej) pierwszego wypadku przedstawia się:

Rk towarów				Rk dostawcy			
Zakup	cena fa	Zwrot +	cena pomniejszona skonto	Zwrot	cena pomniejszona skonto	Zakup	cena fa
	cena fa		cena fa		cena fa		cena fa

[1] OPA 1648/36.

B) Książkowanie pierwszego wypadku z obniżeniem obrotu towarowego (u odbiorcy):

Rk towarów

Zakup cena fa	Zwrot cena pomniejszona
	2) Strata = skonto
cena fa	cena fa

Rk dostawcy

Zwrot cena pomniejszona	Zakup cena fa
1) opust = skonto	
cena fa	cena fa

Rk skonta (rk s. i z.)

2) Strata = skonto	1) opust = skonto

Skonto jest stratą fikcyjną, i jeżeli się taki rodzaj skonta przeprowadzi przez rachunek strat i zysków, to powstaną rzekome (fikcyjne) straty na rku towarowym, rk towarowy więc nie da właściwego stanu majątku i wtedy księgi handlowe staną się nie tylko nieprawidłowe ale i nierzetelne (art. 82 O. P.).

Teofil Seifert

2547.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Spóźniony wpis[1].

Wyjaśnienia, iż spóźnione księgowanie faktur nastąpiło z powodu przeoczenia, z powodu opóźnienia ich nadesłania przez dostawców, wreszcie z powodu przeciągnięcia się sprawdzenia wzgl. wyboru nadesłanego towaru, mogą usprawiedliwić spóźnione księgowania i wymagają z tego powodu sprawdzenia ich zasadności i rozprawienia się z nimi w decyzji odwoławczej.

Wyrok NTA z 18 grudnia 1937 l. rej. 2198/36 w sprawie Edmunda Holki przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Na protest Przewodniczącego Komisji Szacunkowej uznała władza pozwana zaskarżoną decyzją księgi handlowe skarżącego za nieprawidłowe i zastosowała do opodatkowania obrotu skarżącego za r. 1933 stawkę 1%.

W skardze zarzuca skarżący... wadliwość postępowania z powodu dyskwalifikacji ksiąg bez dostatecznej podstawy.

...NTA uznał zarzut za słuszny. W proteście Przewodniczącego nie ma ścisłego określenia konkretnych faktów zbyt późnego księgowania fak-

[1] Por. OPA 631/34, 1416/36, 1731/37, 1732/37, 2105/38, 2106/38, 2545/39, 2546/39.

tur, na których protest jest oparty — nie mógł więc płatnik w odpowiedzi na protest podnieść szczegółowych zarzutów. W postępowaniu wymiarowym wprawdzie zakwestionowano szczegółowo 5 wypadków zaksięgowania z opóźnieniem faktur, atoli wszystkie te wypadki były przedmiotem wyjaśnień płatnika, który wskazał w nich, że w jednym wypadku chodziło o przeoczenie, wskutek którego faktura została zaksięgowana w kontokorencie a pominięta w księdze faktur, co ujawniło się przy sporządzaniu zamknięcia i zostało pod datą 31 grudnia 1933 sprostowane. W innych wypadkach chodziło bądź o faktury nadesłane z opóźnieniem przez dostawców, bądź zaksięgowane dopiero po sprawdzeniu towaru wzgl. po dokonaniu wyboru towaru nadesłanego do wyboru, a dokonanie sprawdzenia wzgl. wyboru przeciągnęło się z powodu prac nad sporządzeniem inwentury. Władza pozwana była więc obowiązana rozpatrzyć tak same fakty, na których opierał się ogólnikowo ujęty protest Przewodniczącego, jak i wyjaśnienia płatnika dotyczące tych faktów, a w razie wątpliwości co do zasadności tych wyjaśnień pod względem faktycznym przeprowadzić uzupełniające dochodzenia. Pominięcie wyjaśnień, które pod względem merytorycznym mogłyby być uznane za dostatecznie usprawiedliwiające zakwestionowane usterki, bez rozprawienia się z nimi i bez sprawdzenia ich oparcia w stanie faktycznym — uznać należy za istotną wadliwość postępowania. . . .

W myśl wyroku nie wystarcza do uznania rachunkowości za nieprawidłową opóźnianie księgowania faktur na rachunku towarów, powstałe przez

1) przeoczenie, gdy równocześnie we właściwym czasie rachunek dostawcy za wartość faktury został uznany,

2) nienadesłanie faktury na czas tj. nadesłanie faktury już po otrzymaniu towarów,

3) nieodebranie wzgl. niedokonanie wyboru z powodu braku czasu.

Uznanie ksiąg handlowych za prawidłowe ad 1) jest zupełnie uzasadnione, albowiem firma uznała przez jakąś nieuwagę własną czy swego pracownika tylko rachunek dostawcy; i gdy — w myśl zasad podwójnej księgowości — sporządzono zamknięcie tj. bilans — to brak przeciwnej pozycji ujawnił się i brak ten uzupełniono pod datą 31 grudnia — jak to stwierdza wyrok NTA — przez obciążenie rachunku towarowego ujawnioną wartością faktury. I właśnie ujawnienie tego braku — wraz z datą dodatkowego zaksięgowania — stanowi dostateczny dowód, że prowadzenie ksiąg handlowych przez firmę było prawidłowe.

Sprawa ad 2) opóźnionego wpisu, powstałego przez spóźnione nadesłanie faktury przez dostawcę, jest już więcej zróżniczkowana. Tutaj mogą zajść dwa zasadnicze wypadki: otrzymanie towaru zamówionego i niezamówionego. Następnie w każdym z tych wypadków towar może nadejść: po fakturze, równocześnie z fakturą, przed fakturą. Przy towarze zamówionym musi się rozróżnić: czy wysłano towar zgodnie z umową wzgl. ze zwyczajem handlowym na rachunek i niebezpieczeństwo odbiorcy, czy nie, czyli czy była cena loco stacja kolejowa nadawcy wzgl. loco skład odbiorcy, i czy towar wysłano na koszt i ryzyko odbiorcy.

a) Jeżeli odbiorca otrzymuje fakturę przed towarem wysłanym na koszt i ry-

zyko odbiorcy — to wtedy uznaje się r-k dostawcy a obciąża się przejściowy r-k towarowy tzw. „r-k towarów w drodze". Gdy towar nadejdzie, uznaje się r-k „towarów w drodze" a obciąża się r-k towarowy. Gdy towar jest niezgodny z fakturą, odbiorca reklamuje a ew. bonifikaty, opusty książkuje jako niezależne od siebie zaszłości wzgl. zdarzenia gospodarcze.

b) Jeżeli faktura jest „loco stacja kolejowa nadawcy" albo „loco skład odbiorcy" i nadejdzie przed towarem, to odbiorca nic nie księguje tylko czeka na towar.

c) Przy równoczesnym odbiorze towaru i faktury następuje równoczesne uznanie r-ku dostawcy i obciążenie r-ku towarów.

d) Wypadek z wyroku NTA: Towar zamówiony nadszedł przed fakturą. Jeżeli towar ten odbiorca przyjął, to wtedy musi go zaksiążkować, a więc musi uznać dostawcę, obciążyć towary po cenie umowy wzgl. oferty, ponieważ za ten towar odbiorca już jest winien. Po otrzymaniu faktury mogą nastąpić sprostowania, reklamacje, wzgl. opusty, ale wszystko to są już zaszłości gospodarcze, książkowo samoistne. Tę zasadę tj. konieczność księgowania towarów przyjętych bez faktury usprawiedliwia jeszcze i to, że istnieją zwyczaje branżowe, według których faktura staje się płatna na każdego piętnastego albo pierwszego po dacie wystawienia faktury, tzn. że na wysłane według zamówienia towary np. zaraz po 1-ym wzgl. 15-ym wystawia się fakturę dopiero po następnym 15-ym wzgl. 1-ym, co daje odbiorcy, ponad umowę, dłuższy kredyt dochodzący od dwóch do czterech tygodni. Np. faktura z daty 1.I.1939 jest płatna na 1.II.1939 za towar wysłany 2.XII.1938 — czyli rzeczywisty kredyt wynosi nie 4 tygodnie ale 2 miesiące. Tego rodzaju ulgi umożliwiają sprzedaż towaru przed zapłatą — czyli zanim przyjdzie faktura, towar już może być sprzedany i cała transakcja może ominąć księgi. Tak prowadzone księgi są nierzetelne w myśl art. 82 O. P.

c) Jeżeli kupiec otrzyma towar niezamówiony, obojętne — z fakturą czy bez faktury, to sprawa staje się księgową dopiero z chwilą jego przyjęcia przez kupca. Gdy kupiec towar przyjmie, to musi go zaksiążkować według wartości zgodnej z otrzymaną fakturą, jeżeli zaś faktury nie otrzymał, to według ceny giełdowej albo rynkowej albo nawet według swej własnej a usprawiedliwionej oceny wartości. Potem mogą nastąpić dodatkowe książkowania, jak opusty, bonifikaty, ale to wszystko stanowi dla księgowości odrębne zaszłości gospodarcze.

f) O ile kupiec towaru nie przyjął, ale i nie odesłał, to winien taki towar przechowywać oddzielnie, ew. w rachunkowości otworzyć rachunki (kontrolne) ewidencyjne, szczególnie wtedy, kiedy takich towarów ma większą ilość — a w każdym wypadku w zamknięciu rocznym tego rodzaju towary winny być wykazane jako składniki podbilansowe, czyli jako składniki nie wpływające na stan majątku i zobowiązań przedsiębiorstwa.

Sprawa ad 3) są to powody uznania ksiąg handlowych za prawidłowe mimo opóźnionych księgowań — spowodowanych brakiem czasu, z uwagi na zamknięcie ksiąg i sporządzanie inwentarzy. Jeżeli odbiorca z tych powodów nie mógł przyjąć towarów, wzgl. nie mógł dokonać wyboru, to w takich wypadkach księgowania się nie przeprowadza, nie zaszła bowiem żadna zmiana ani w stanie majątku ani w zobowiązaniach — najwyżej z końcem roku wartość takich towarów ujawnia się pod bilansem.

Teofil Seifert

2548.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Brak obowiązku ustalania, czy księgi handlowe odrzucone jako nieprawidłowe — odpowiadają wymogom uproszczonej księgowości.

Władza odrzucając księgi handlowe jako nieprawidłowe, nie ma obowiązku ustalać, czy odpowiadają one w swych częściach wymogom uproszczonej księgowości (art. 81 § 2 O. P.). (Teza).

Wyrok NTA z 20 stycznia 1939 l. rej. 6524/35 w sprawie Moszka Joska Klajnera przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Przy rewizji ksiąg handlowych skarżącego stwierdzono, że są one prowadzone systemem włoskim, że dziennik nie jest zgodny z księgą główną i nie obejmuje wszystkich transakcji i że księga magazynowa zboża nie zawiera szczegółowego rozchodu a księga magazynowa mąki przychodu. Z tych powodów przy wymiarze zostały księgi uznane za nieprawidłowe. W odwołaniu zarzucił skarżący, że „właściwie w ogóle nie prowadził dziennika", że dziennik przy księgowości, określonej w § 3 i 4 rozp. z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust. nie jest potrzebny i że księgi skarżącego odpowiadały wymogom tych paragrafów. Władza pozwana nie uwzględniła odwołania, podnosząc, że księgi były prowadzone systemem włoskim, że więc stwierdzone usterki dyskwalifikują te księgi w myśl § 1 lit. a) rozp. min. z 13 kwietnia 1932.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarga zarzuca, że skoro stwierdzone zostało, że księgi nie odpowiadają wymogom prawidłowej księgowości kodeksowej, to należało zbadać, czy odpowiadają one warunkom § 4 rozp. min. z 13 kwietnia 1932. Zarzut ten nie jest trafny. Przedmiotem oceny prawidłowości ksiąg są księgi faktycznie prowadzone w swym całokształcie i stwierdzenie usterek niezgodnych z zasadami ustawy lub prawidłami księgowości, obowiązującymi dla danego systemu księgowości, nie nakłada na władzę obowiązku oceny, czy księgi w swej całości lub też w poszczególnych elementach księgowości spełniają warunki „uproszczonej księgowości" z rozp. z 13 kwietnia 1932. Ocena władzy w tym wypadku ogranicza się do kwestii zdatności ksiąg nieprawidłowych do przeprowadzenia z nich dowodu jako z zapisków.

Skoro płatnik obrał pewien system prowadzenia ksiąg, ocena prawidłowości polega na stwierdzeniu zgodności sposobu prowadzenia ksiąg z zasadami tego systemu. Uproszczona księgowość, wprowadzona rozpo-

rządzeniem z 13 kwietnia 1932, jest także jednym z systemów księgowości i można pod kątem widzenia przepisów § 3 i 4 rozp. oceniać tylko takie księgi, które ze swego założenia — a więc z ilości i rodzaju zaprowadzonych ksiąg i objętych nimi zaszłości — odpowiadają tym przepisom. Poszczególne zaś księgi, wyjęte z całokształtu prowadzonej faktycznie rachunkowości, nie mogą być uznane za odrębny system księgowości, niejako posiłkowy w stosunku do systemu, jakiemu odpowiada całość zaprowadzonych ksiąg.

Skoro więc niesporne jest, że niektóre księgi faktycznie prowadzone wykazywały usterki, dyskwalifikujące ich prawidłowość jako ksiąg odpowiadających przepisom kodeksu handlowego, obojętne jest, czy pośród prowadzonych ksiąg znajdowały się też i takie księgi, prowadzone prawidłowo, które by wyczerpywały pojęcie ksiąg uproszczonych, i władza pozwana nie miała obowiązku wypowiadania się co do kwestii, czy te, wyjęte z faktycznego całokształtu księgowości, księgi mogłyby w wypadku, gdyby były zaprowadzone jako całkowity system ksiąg uproszczonych, być uznane za prawidłowe w rozumieniu § 4 cyt. rozp.

Z tych powodów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

2549.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie: Dowody na „ściśle określone okoliczności“[1].

Twierdzenia faktyczne co do danych kalkulacyjnych, zmierzające do wykazania mylności ustaleń faktycznych zawartych w opinii biegłego, stanowią ścisle określone okoliczności faktyczne w rozumieniu art. 107 § 1 O. P.

Wyrok NTA z 25 stycznia 1939 l. rej. 5950/37 w sprawie Izaaka Weinsteina przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

Płatnikowi, który w r. 1934 prowadził w Sanoku piekarnię i sprzedaż pieczywa własnego wyrobu, wymierzył Urząd Skarbowy za ten rok podatek przemysłowy od obrotu, ustalonego na sumę 58.000 zł, przy zastosowaniu 1% stawki podatkowej. Przy ustalaniu tego obrotu oparł się Urząd Skarbowy na opinii biegłego K. z listy przedstawionej przez Izbę Przemysłowo-Handlową, który zeznał, że jest dokładnie obznajmiony z rozmiarem

---

[1] Por. OPA 2482/39 i n.

przedsiębiorstwa płatnika, który zatrudniał w r. 1934 jednego czeladnika i trzech pomocników a nadto sam pracuje. Biegły podał zarazem ilość pieczywa wypiekanego dziennie w przedsiębiorstwie płatnika, jego cenę, wydajność mąki i ilość dni pracy oraz zaznaczył, że płatnik zakupywał mąkę nie tylko u kupców miejscowych, lecz sprowadzał ją także od kupców z Leska, Brzozowa i Krosna.

W odwołaniu od wymiaru płatnik zarzucił, że jego obrót nie przekroczył kwoty 24.000 zł, zakwestionował przyjętą we wspomnianej opinii ilość i cenę wypiekanego pieczywa, dalej wyliczył, że w r. 1934 zakupił mąki za kwotę 17.548,05 zł, z czego po wyprodukowaniu pieczywa osiągnął obrót w sumie 23.872,50 zł. Zarazem zaznaczył odwołujący się, że mąkę zakupił wyłącznie u wspomnianych w odwołaniu dostawców w ilościach tamże podanych, na co ofiarował dowód z załączonych do odwołania zaświadczeń tych dostawców i z ew. ich przesłuchania jako świadków, zaś na okoliczności „dotyczące wydajności pieczywa, kalkulacji i osiągalnych obrotów" ofiarował dowód ze świadka i biegłego S., czeladnika piekarskiego u płatnika, oraz dowód z biegłych z listy urzędowej.

Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 3 czerwca 1937 odwołania nie uwzględniła. W uzasadnieniu odwołania Komisja Odwoławcza podniosła, że ilość, rodzaj i cena wypiekanego pieczywa została ustalona na podstawie opinii biegłego, że dowód ze wspomnianych wyżej zaświadczeń dostawców pominięto, ponieważ stwierdzono, że płatnik zakupywał mąkę nie tylko u dostawców powołanych w odwołaniu, lecz i u innych z Leska, Brzozowa i Krosna, że dowód ze świadka S. pominięto, ponieważ w myśl postanowień art. 107 § 1 O. P. świadków można powoływać na ściśle określone okoliczności faktyczne, a nie na wysokość obrotu, zaś do ustalenia danych do kalkulacji wypieku powołani są biegli z listy przedstawionej przez samorząd gospodarczy, wreszcie, że dowód z przesłuchania (dalszych) biegłych pominięto, ponieważ na dotyczące okoliczności słuchano biegłych w postępowaniu wymiarowym.

Powyższe orzeczenie jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga dopatruje się wadliwości postępowania przede wszystkim w tym, że skarżącemu w postępowaniu odwoławczym nie podano do wiadomości okoliczności, że zakupywał on mąkę również u innych dostawców z Leska, Brzozowa i Krosna, wskutek czego nie dano mu możności obrony i oświadczenia się na tę okoliczność.

Tego zarzutu nie uznaje NTA za uzasadniony. Skoro bowiem skarżący bezspornie nie prowadzi ksiąg handlowych ani nie złożył zeznania o obrocie za r. 1934, nie miała władza pozwana — w myśl art. 71 § 2 O. P. — obowiązku wzywania go do usunięcia wątpliwości co do źródeł zakupu mąki. Gdy więc K. zeznał, że skarżący zakupywał mąkę nie tylko u kupców

miejscowych, lecz sprowadzał ją także od kupców z Leska, Brzozowa i Krosna, a skarżący wobec tej opinii, na którą władza wyraźnie powołała się w udzielonych skarżącemu podstawach wymiaru, konkretnie się nie ustosunkował — zasadnie pominęła pozwana władza ofiarowane w odwołaniu dowody z zaświadczeń miejscowych dostawców mąki i w zaskarżonym orzeczeniu wystarczająco to uzasadniła.

Skarga zarzuca dalej, że władza pozwana niesłusznie pominęła dowód ze świadka i biegłego w osobie S. z tym umotywowaniem, że okoliczności, na które dowód ten został powołany, nie są ściśle określonymi okolicznościami faktycznymi.

Otóż skarżący, kwestionując w odwołaniu dane faktyczne zawarte w zeznaniu biegłego K., przytoczył — poza wspomnianymi okolicznościami dotyczącymi ilości i źródeł zakupu mąki — szczegółowe twierdzenia faktyczne co do wydajności mąki, ilości i ceny wypiekanego dziennie pieczywa oraz ilości dni pracy, dochodząc na podstawie tych danych do obliczenia wysokości obrotu zupełnie odmiennego od przyjętego przez biegłego. Określając następnie te szczegółowe twierdzenia faktyczne w streszczeniu jako „okoliczności dotyczące wydajności pieczywa, kalkulacji i osiągalnych obrotów“, powołał się na dowód ze świadka i biegłego S.

W tym stanie rzeczy NTA nie mógł podzielić zdania wyrażonego w zaskarżonym orzeczeniu a podtrzymanego w odpowiedzi na skargę, jakoby żadne z powyższych przytoczonych w odwołaniu twierdzeń faktycznych nie było konkretną okolicznością faktyczną w rozumieniu art. 107 § 1 i jakoby zatem uzasadnione było pominięcie w całości ofiarowanego na powyższe okoliczności wspomnianego dowodu. Nie mogło zaś stanowić należytego odparcia tych twierdzeń samo powołanie się w zaskarżonym orzeczeniu na wspomnianą opinię biegłego, skoro te twierdzenia odwołania zmierzały właśnie do wykazania, że przyjęte w tej opinii ustalenia faktyczne są mylne.

W tym stanie rzeczy należało uznać, że zaniechanie przesłuchania S. stanowi istotną wadliwość postępowania. . . .

2550.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: „Później ujawnione“ okoliczności[1].

Dane zawarte w księgach handlowych płatnika, zbadanych przed wymiarem, nie mogą być uznane za „później ujawnione“ (art. 98 § 1 O. P.

[1] Por. OPA 38/32, 343/33, 501/33.

poz. 134/36 Dz. Ust.), chociażby urząd skarbowy, który na wezwanie władzy wymiarowej księgi przez swój organ zbadał, nie przesłał tej władzy protokołu badania lecz tylko obliczenie dochodu na podstawie ksiąg.

Wyrok NTA z 8 marca 1939 l. rej. 4285/36 w sprawie Masy spadkowej po błp. Lazarze Sandlerze przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Lazar Sandler, mieszkający w Bielsku, miał w r. 1929 prócz innych źródeł dochodu udział w spółce jawnej pf. „Austropol" w Zabłociu. Na żądanie Urzędu Skarbowego w Bielsku Urząd Skarbowy w Żywcu podał na nadesłanej karcie kapitałów i praw majątkowych dochód płatnika w firmie „Austropol". Dochód ten Komisja Szacunkowa przy Urzędzie Skarbowym w Bielsku włączyła do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1930. Wymiar ten stał się prawomocny. W grudniu 1934 Urząd Skarbowy w Żywcu przesłał Urzędowi Skarbowemu w Bielsku „obliczenie dokonane na podstawie badanych ksiąg firmy Austropol, z którego wynika, że Sandler osiągnął w r. 1929 dochód" w kwocie wyższej od pierwotnie ustalonej. Obliczenie to zawiera kwotę zysku bilansowego firmy i kilka pozycji, które należało doliczyć do zysku jako niepotrącalne, mianowicie rezerwę na straty z żyrowanych weksli, rezerwę na „ewentualne 6% delcredere", rezerwę na dyskont weksli, uznane odsetki od złożonego kapitału, inwestycje i nadwyżkę amortyzacji. Na tej podstawie Urząd Skarbowy w Bielsku dokonał dodatkowego wymiaru na r. 1930. Odwołania, w którym płatnik podniósł obok zarzutów merytorycznych zarzut braku „później ujawnionych konkretnych okoliczności faktycznych", wymaganych przez art. 104 § 1 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.), Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 5 czerwca 1936 nie uwzględniła.

Skarga powtarza przede wszystkim przytoczony wyżej zarzut odwołania, twierdząc, iż okoliczności, mające uzasadnić wymiar dodatkowy, były już w chwili pierwotnego wymiaru znane władzy wymiarowej z bilansu firmy „Austropol" przedłożonego przez płatnika oraz z rewizji ksiąg tej firmy. Władza pozwana zaś w odpowiedzi na skargę broni legalności dodatkowego wymiaru na tej podstawie, że powyższe okoliczności „były a co najmniej mogły być znane jedynie Urzędowi Skarbowemu w Żywcu, ale nie Urzędowi Skarbowemu w Bielsku, który ani nie otrzymał bilansu firmy Austropol ani też nie dokonał rewizji ksiąg tej firmy". W każdym razie niesporne jest, że danych, uznanych za „później ujawnione", zaczerpnięto z tych samych ksiąg handlowych, na których opiera się wymiar pierwotny. Otóż judykatura NTA — oparta wprawdzie na przepisach proceduralnych dawniejszych z czasu przed wejściem w życie O. P., jednakowoż nadal aktualna wobec brzmienia art. 104 O. P. (art. 98 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.) — ustaliła zasadę, iż nie mogą być kwalifikowane jako „później

ujawnione" takie okoliczności, które widoczne były z ksiąg handlowych lub gospodarczych, zaofiarowanych przez płatnika na dowód i zbadanych przed wymiarem (zob. wyroki z 25 listopada 1933 l. rej. 6046/30, Zb. wyr. nr 718 S[1], z 30 marca 1931 l. rej. 692/29, Zb. wyr. nr 447 S, z 9 maja 1932 l. rej. 4986/30, Zb. wyr. nr 568 S[2]). Judykatura ta oczywiście brała pod uwagę ten stan rzeczy, jaki pod rządem dawnych przepisów proceduralnych, kiedy istniały jeszcze kolegialne władze wymiarowe, komisje szacunkowe, jeszcze wyraźniej występował niż obecnie pod rządem O. P., mianowicie, iż dowód z ksiąg przeprowadza z reguły nie bezpośrednio sama władza wymiarowa ale za pośrednictwem delegowanego organu (rewidenta, buchaltera skarbowego)[3], który ustala w protokole dane istotne dla wymiaru (por. art. 84—87 O. P. poz. 134/36 Dz. Ust. i § 175 i nast. instrukcji podatkowej). Należy przyjąć — konkludują motywy wyroku NTA z 31 maja 1933 l. rej. 2877/31, OPA 343/33 — że dane, stwierdzone w protokole rewizji, zostały ujawnione wobec właściwej władzy podatkowej, którą w danym wypadku reprezentował wobec płatnika buchalter Urzędu Skarbowego. Na gruncie tej judykatury stoi też widocznie władza pozwana, sądzi jednak, że ustalone w niej zasady nie odnoszą się do rozpatrywanego przypadku, ponieważ tu protokół badania ksiąg otrzymała inna władza skarbowa, a nie władza wymiarowa. Nie można jednak tej okoliczności przyznać decydującego znaczenia, jeżeli się zważy, że owa inna władza skarbowa brała udział w czynnościach wymiarowych na wezwanie i z ramienia władzy wymiarowej, że zatem rewident przez nią delegowany uważany być musi w stosunku do płatnika za przedstawiciela władzy wymiarowej. Zresztą w przypadku takiego wezwania, praktykowanego w razie prowadzenia ksiąg poza okręgiem właściwej władzy wymiarowej (por. obecnie § 179 ust. 1 instrukcji podatkowej), władza ta rozporządza w zasadzie takim samym materiałem jak w przypadku delegowania do badania ksiąg własnego urzędnika, mianowicie aktem urzędowym ustalającym wyniki badania. Wprawdzie zaś w niniejszym przypadku władza wezwana przesłała władzy wymiarowej tylko ostateczne konkluzje z badania ksiąg w postaci obliczenia dochodu i — jakby wynikało z treści karty kapitałów i praw majątkowych, wypełnionej przez Urząd Skarbowy w Żywcu — odpis bilansu oraz rachunku zysków i strat (zamieszczoną na tej karcie wzmiankę o dołączeniu odpisu protokołu badania ksiąg następnie skreślono), a władza wymiarowa poprzestała na tych danych, nie żądając nadesłania także protokołu badania ksiąg — jednak jest to już kwestia ustosunkowania się władzy wymiarowej do treści otrzymanego urzędowego aktu

---

[1] OPA 501/33.

[2] OPA 38/32.

[3] Por. OPA 1827/37.

ustalającego wyniki badania, a zatem kwestia, która według judykatury NTA (zob. m. i. powołane wyżej wyroki z 30 marca 1931 i z 31 maja 1933) nie ma wpływu na kwalifikację okoliczności faktycznych jako „później ujawnionych“ i na związaną z tą kwalifikacją sytuację prawną płatnika.

Z tych powodów NTA uznał, że zaskarżone orzeczenie narusza przepis art. 104 § 1 (art. 98 § 1) O. P. i — pomijając dalsze zarzuty skargi, jako w tym stanie rzeczy nieistotne — uchylił to orzeczenie.

2551.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Sprostowanie fałszywego zeznania — czynny żal.

Otrzymanie przez władzę skarbową wiadomości o osiągnięciu przez przedsiębiorstwo większego obrotu niż został podany w zeznaniu o obrocie stanowi ujawnienie przestępstwa przez władze skarbowe w rozumieniu art. 171 O. P., za czym sprostowanie zeznania po tym ujawnieniu przestępstwa przez władze skarbowe nie może uzasadnić ani czynnego żalu ani dobrej wiary sprawcy.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 14 grudnia 1938 3 K. 1890/38.

Kasacja zarzuca obrazę art. 176 i 171 O. P. przez wydanie wyroku uniewinniającego pomimo istnienia w czynie oskarżonego znamion zarzuconego mu przestępstwa, wywodząc, że ustalenie o braku podmiotowej istoty czynu oparł Sąd wyrokujący na błędnych przesłankach, przyjęty bowiem przez Sąd wyrokujący czynny żal może mieć miejsce jedynie przed ujawnieniem czynu przestępnego przez władzę skarbową a nie po jego ujawnieniu; w niniejszym wypadku czyn przestępny został ujawniony przez władzę skarbową wcześniej, a mianowicie przed nadesłaniem pisma oskarżonego z 1 grudnia 1936, w którym oskarżony sprostował swoje pierwotne zeznanie; również i przyjęta przez Sąd okoliczność, że oskarżony zeznanie robił z pamięci i że oskarżony nie prowadził ksiąg handlowych, nie może uzasadniać braku świadomości oskarżonego popełnienia czynu przestępnego, zwłaszcza, że pismo oskarżonego przemawia raczej za tym, że oskarżony świadomie ukrywał dokonane przez siebie obroty.

Kasacja jest uzasadniona.

Sąd wyrokujący bezzasadnie powołał się w sprawie niniejszej na przepis art. 171 O. P., przyjmując, że oskarżony ujawnił czynny żal przez

sprostowanie swego fałszywego zeznania przed ujawnieniem czynu przestępnego przez władze skarbowe. Motyw ten, poza niepopartym niczym ogólnikiem, „że przewód sądowy nie wykazał żadnych danych", stanowił w zaskarżonym wyroku jedyny argument, na podstawie którego Sąd przyjął brak świadomości po stronie oskarżonego, argument ten jednak oparty jest na zupełnie błędnych przesłankach prawnych z pominięciem ujawnionych w postępowaniu okoliczności faktycznych i własnych ustaleń Sądu.

Z art. 171 O. P. wynika, że sprostowanie fałszywego zeznania nastąpić musi przed ujawnieniem czynu przestępnego przez władze skarbowe.

Z akt sprawy wynika, że władze skarbowe jeszcze przed 1 grudnia 1936 miały informacje, że oskarżony w złożonym zeznaniu o obrocie podał nieprawdziwe okoliczności w celu uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, a w szczególności, że ustalono na podstawie kart informacyjnych — co sam Sąd stwierdza — że obrót oskarżonego w 1935 r. wynosił 83.961 zł, a na podstawie opinii biegłych obrót ten miał nawet wynosić 120.000 zł i że w wyniku tego władze skarbowe jeszcze przed dniem 1 grudnia 1936 wysłały oskarżonemu nakazy płatnicze na podatek obrotowy za r. 1935 od obrotu w wysokości 150.000 zł, oskarżony zaś dopiero po otrzymaniu tych nakazów płatniczych, bo w dniu 1 grudnia 1936, pod naciskiem ujawnionych okoliczności złożył sprostowanie swego zeznania i to niezupełne, bo wysokość swego obrotu za r. 1935 podniósł z poprzednio podanej kwoty 37.000 zł do kwoty 59.627 zł.

Ponieważ zaś — jak to wyjaśnił SN (Zb. 97/25 i 127/27 oraz 2 K. 479/32 z 3 czerwca 1932[1]) — ujawniona przez władze podatkowe nieprawdziwość zeznania o obrocie stanowi uprawnione domniemanie świadomego uchylenia się płatnika od powinności podatkowej, przeto otrzymanie przez władzę skarbową wiadomości o osiągnięciu przez przedsiębiorstwo oskarżonego większego obrotu, niż został podany w jego zeznaniu o obrocie, stanowi ujawnienie przestępstwa przez władze skarbowe w rozumieniu art. 171 O. P., za czym sprostowanie zeznania po tym ujawnieniu przestępstwa przez władze skarbowe nie może uzasadnić ani czynnego żalu, ani dobrej wiary oskarżonego.

Zaznaczyć również należy, że tłumaczenie się oskarżonego błędem z powodu, że zeznanie o obrocie robił oskarżony nie na podstawie ksiąg handlowych, których nie prowadził, lecz z pamięci, mogłoby być mu co najwyżej poczytane za okoliczność łagodzącą w myśl art. 165 O. P., nie może jednak stanowić prawnej podstawy dla uniewinniającego wyroku.

Wobec oczywistej obrazy art. 171 i 176 O. P. wyrok uchylono celem ponownego rozpoznania sprawy.

---

[1] OPA 146/33.

2552.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odgraniczenie właściwości sądów powszechnych od właściwości władz skarbowych w sprawach podatkowych[1].

Z mocy art. 201 O. P. do właściwości sądowej należy orzekanie w sprawach karnych, wynikłych z powodu naruszenia przez płatnika przepisów karnych O. P. (art. 176—185), natomiast orzekanie w sprawach wymiarowych nie należy do zakresu władz sądowych i nie może stanowić przedmiotu odwołania się na drogę sądową od orzeczeń władz skarbowych.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 16 listopada 1938 3 K. 1341/38.

Kasacja oskarżonego zarzuca zaskarżonemu wyrokowi obrazę art. 178 O. P. w związku z cz. III lit. A taryfy stanowiącej załącznik do ustawy o pod. przem. przez orzeczenie obowiązku nabycia przez oskarżonego świadectw przemysłowych, co nie należy do właściwości sądów, oraz przez mylne określenie ceny tych świadectw przemysłowych i niepotrącenie ceny nabytych we właściwym czasie świadectw III kat. handl.

SN zważył co następuje:

Z mocy art. 201 O. P. do właściwości sądowej należy orzekanie w sprawach karnych, wynikłych z powodu naruszenia przez płatnika podatkowego przepisów karnych O. P. (art. 176—185), natomiast orzekanie w sprawach wymiarowych nie należy do zakresu władz sądowych i nie może stanowić przedmiotu odwołania się na drogę sądową od orzeczeń władz skarbowych. Toteż Sąd Okręgowy w Gdyni powinien był przy ponownym rozpoznaniu sprawy orzec swą niewłaściwość w tym zakresie i umorzyć w tej części postępowanie, skoro zaś tego nie uczynił, należało zaskarżony wyrok uchylić i umorzyć w tym zakresie postępowanie.

---

[1] Por. OPA 220/33, 2298/38, 2299/38, 2381/38.

2553.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na cele dobroczynne[1]. — Wydatki dla dobra własnych pracowników. — Wydatki na rzecz towarzystw dobroczynnych i ogólnych instytucyj opieki społecznej, z których świadczeń korzystają także pracownicy przedsiębiorstwa płatnika. — Wydatki związane z obiegiem akcyj za granicą, koniecznym ze względu na zagranicznych akcjonariuszy krajowego przedsiębiorstwa. — Obliczenie zysku osoby prawnej na sprzedaży przedmiotów majątkowych[2].

1. Wydatki na cele dobroczynne nie należą do kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

2. Władzy wymiarowej nie służy prawo kwestionowania wydatków dobrowolnych, poniesionych przez przedsiębiorstwo w granicach zwyczajnych celem zabezpieczenia dobra własnych pracowników tak w czasie, jak i po ustaniu stosunku najmu pracy.

3. Okoliczność, że ze świadczeń towarzystwa dobroczynnego lub pewnych ogólnych instytucji opieki społecznej mogą korzystać albo nawet faktycznie korzystają pracownicy przedsiębiorstwa lub ich rodziny, nie uzasadnia jeszcze kwalifikacji podatkowej ofiar na te cele składanych przez przedsiębiorstwo jako kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów.

4. Wydatki, związane z obiegiem akcyj za granicą, koniecznym ze względu na zagranicznych akcjonariuszy krajowego przedsiębiorstwa, nie podlegają potrąceniu.

5. Dla obliczenia zysku osoby prawnej na sprzedaży przedmiotu majątkowego decydujące znaczenie ma wartość bilansowa tego przedmiotu.

Wyrok NTA z 18 czerwca 1937 l. rej. 2346/34 w sprawie firmy „Towarzystwo Kopalń i Zakładów Hutniczych Sosnowieckich Sp. Akc." w Sosnowcu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu są cztery doliczenia.

1) Pierwsze z nich dotyczy „ofiar na cele dobroczynne". Zagadnieniem potrącalności tego rodzaju wydatków NTA zajmował się niejednokrotnie

---

[1] Por. OPA 2501/39.

[2] Por. OPA 1613/36.

w swej judykaturze i ustalił zasadę, iż wydatki na cele dobroczynne nie należą do kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym (zob. np. wyroki z 30 marca 1931 l. rej. 2227/28, z 11 marca 1932 l. rej. 3472/31[1]). Powołanie się na tę judykaturę załatwia zarzut skargi, o ile ona kwalifikację wydatków na cele dobroczynne jako potrącalnych kosztów opiera na znaczeniu akcji społecznej mającej na celu łagodzenie nędzy. Skarga jednakowoż podnosi ponadto, że wśród ofiar na cele dobroczynne „wiele przeznaczonych było na zakłady, służące głównie lub nawet wyłącznie dzieciom pracowników". W tym związku skarga powołuje się na ustaloną przez NTA zasadę prawną (wyrok z 18 maja 1932 l. rej. 6896/29[2]), iż władzy wymiarowej nie służy prawo kwestionowania wydatków dobrowolnych, poniesionych przez przedsiębiorstwo w granicach zwyczajnych celem zabezpieczenia dobra własnych pracowników tak w czasie, jak i po ustaniu stosunku najmu pracy. Atoli uznać należy, że władza pozwana nie miała obowiązku rozpatrywać pod tym kątem widzenia kwestii potrącalności spornych wydatków, ponieważ Towarzystwo nie skonkretyzowało należycie w tym względzie zarzutu odwołania. W wyjaśnieniach, złożonych w postępowaniu wymiarowym, Towarzystwo charakteryzowało zakwestionowaną przez władzę wymiarową pozycję bilansową ofiar w ten sposób, iż czyniąc te ofiary Towarzystwo popiera „instytucje społeczne lub użyteczności publicznej". W odwołaniu zaś Towarzystwo powtórzyło treść wyjaśnień i tylko w konkluzji prosząc z tych względów o uznanie potrącalności ofiar, dodało: „tym bardziej, że pozycje jak kolonia dziecinna, Towarzystwo Dobroczynności, Komitet dożywiania dzieci w Sosnowcu itp. stanowią wydatki poniesione dla dzieci naszych pracowników". Mimo tedy iż wspomniana w tym ostatnim zdaniu podstawa faktyczna i prawna obrony była nowością w porównaniu z treścią wyjaśnień złożonych w postępowaniu wymiarowym, Towarzystwo nie wymieniło nawet tych wszystkich pozycji ofiar, co do których zachodzi owa szczególna kwalifikacja, lecz wskazało je tylko przykładowo („itp.") i nie scharakteryzowało bliżej a tym mniej nie udowodniło stosunku swoich świadczeń na rzecz danych towarzystw czy też instytucyj do świadczeń tych towarzystw i instytucyj na rzecz pracowników Towarzystwa lub ich rodzin. To ostatnie było konieczne z tego względu, iż sama okoliczność, że ze świadczeń towarzystwa dobroczynnego lub pewnych ogólnych instytucji opieki społecznej mogą korzystać albo nawet faktycznie korzystają pracownicy przedsiębiorstwa lub ich rodziny, nie może uzasadniać zmiany kwalifikacji podatkowej ofiar na te cele składanych przez przedsiębiorstwo, ustalonej we wspomnianej

---

[1] Zob. także OPA 68/32.

[2] OPA 1/32.

wyżej judykaturze NTA. Zauważyć należy, iż żadna z pozycyj wykazu ofiar, znajdującego się w aktach administracyjnych, treścią swą nie wskazuje na związek z działalnością na korzyść pracowników Towarzystwa lub ich rodzin.

2) Drugie sporne doliczenie dotyczy francuskiego podatku, który Towarzystwo ponosi ze względu na obieg swych akcji we Francji. Władza uznała ten wydatek za niezwiązany z osiągnięciem dochodu (art. 8 p. 6 ustawy). Kwalifikacja ta jest trafna: Towarzystwo w postępowaniu wyjaśniającym i w odwołaniu uzasadniało żądanie potrącenia zapłaconego podatku tym, że akcje Towarzystwa znajdują się prawie wyłącznie w rękach obywateli francuskich i dlatego muszą być notowane na giełdzie paryskiej, co pociąga za sobą obowiązek ponoszenia francuskiego podatku obciążającego wszystkie papiery, kursujące na giełdzie; skarga podkreśla, że wprowadzenie akcyj na zagraniczną giełdę „jest jak najściślej związane z podstawami istnienia Towarzystwa, bez których Towarzystwo funkcjonować nie może". Z tych argumentów Towarzystwa wynika jasno, że sporny wydatek jest związany z organizacyjnymi i kapitałowymi podstawami Towarzystwa, a nie z jego działalnością skierowaną na osiągnięcie, zachowanie i zabezpieczenie przychodów, co jest warunkiem potrącalności wydatku (art. 6 ust. 1 ustawy). Można tu wskazać na judykaturę NTA w analogicznej kwestii potrącalności wydatków związanych z emisją akcyj[1].

Zauważyć należy, iż skarga wśród argumentów za potrącalnością wydatku wspomina także o związku między wprowadzeniem akcyj na giełdę zagraniczną a możnością uzyskania kredytu, co w pewnych warunkach może uzasadniać według judykatury NTA (zob. wyroki z 30 maja 1934 l. rej. 3023/30[2] i z 22 czerwca 1934 l. rej. 1278/31[3]) potrącalność pewnych wydatków związanych z dopuszczeniem akcyj podatnika na giełdę zagraniczną. Jednak uzasadnienie żądania w odwołaniu w związku z przytoczoną wyżej treścią wyjaśnień nie nakładało na władzę obowiązku badania wydatku pod tym kątem widzenia, w szczególności nie nakładało na nią obowiązku ustalenia — jak o tym mowa jest w cyt. wyroku z 30 maja 1934 — czy dla bieżących interesów Towarzystwa, związanych z osiągnięciem, zabezpieczeniem lub zachowaniem dochodu, uzyskiwanie kredytów na rynku pieniężnym paryskim było aktualne.

3) Dalszy z kolei zarzut skargi jest skierowany przeciw doliczeniu do zysków bilansowych „zysku na sprzedaży placu" w kwocie 149.755 zł 49 gr. Obie strony zgodnie stoją na stanowisku, że zysk taki u podatnika

---

[1] Zob. OPA 1502/36, 1565/36, 1566/36, 1567/36, 1817/37.

[2] OPA 733/34.

[3] OPA 923/34.

podpadającego pod art. 21 ustawy podlega opodatkowaniu, a tylko zarzuca skarga, że opodatkowaniu poddano zamiast zysku całkowity wpływ ze sprzedaży. Zarzut ten nie jest zgodny ze stanem faktycznym sprawy stwierdzonym aktami, co zresztą przyznał zastępca skargi na rozprawie przed NTA. Z aktów tych, a w szczególności ze sporządzonego przez Towarzystwo wykazu „dóbr i lasów“ oraz z protokołu rewizji ksiąg handlowych, podpisanego także przez Towarzystwo, wynika, że Towarzystwo sprzedało grunt z folwarku Gzichów o obszarze 2363 m^2 za cenę 150.000 zł, że kwota 149.755 zł 49 gr jest różnicą między tą ceną a wartością bilansową sprzedanego gruntu i że wartość bilansową obliczył rewident na kwotę 244 zł 51 gr biorąc za podstawę średnią wartość 1 m^2 wobec tego, że w księdze inwentarzowej figuruje ogólna wartość wszystkich placów, posiadanych przez Towarzystwo. Również w przedstawieniu wątpliwości władza wymiarowa określiła kwotę 149.755 zł 49 gr jako „dochód na sprzedaży placu“ dodając, iż wyprowadzono go na zasadzie średniej wartości 1 m^2 placów wobec braku ściślejszych dowodów i nieprawidłowego prowadzenia księgi inwentarzowej, w której nie podano wartości poszczególnych placów lecz ogólną wartość tychże. Zarzutowi skargi brak tedy faktycznej podstawy.

Skarga wskazuje na to, że o sumę uzyskaną ze sprzedaży gruntu... zmniejszono w bilansie zamknięcia ogólną wartość nieruchomości, i zarzuca, że władza twierdząc, że istotna wartość gruntu jest inna, obowiązana go była oszacować. Zapatrywanie to jest mylne: dla obliczenia zysku na sprzedaży obiektu majątkowego decydujące znaczenie ma nie jego „istotna“ wartość, lecz bilansowa; rzeczą Towarzystwa było w odpowiedzi na przytoczone wyżej przedstawienie wątpliwości wykazać, że w podanej w bilansie otwarcia wartości ogółu nieruchomości zawarta jest wartość gruntu sprzedanego w innej, wyższej kwocie, niż wynika ze stosunku obszaru; Towarzystwo nie uczyniło tego ani w złożonych wyjaśnieniach, ani w odwołaniu, natomiast zmniejszenie w bilansie zamknięcia wartości nieruchomości o 150.000 zł uzasadniało tym, że jest to „amortyzacja wartości ogółu jego terenów“, co oczywiście bynajmniej nie popiera żądania Towarzystwa....

2554.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki związane z osiągnięciem przychodów a poniesione w latach poprzednich.

Każdy rok stanowi z punktu widzenia obliczenia dochodu podatkowego odrębną całość i straty poniesione w latach poprzednich, choćby niespornie związane z osiągnięciem zysku w roku miarodajnym dla wymiaru podatku, są przy ustaleniu podstawy tego wymiaru w myśl art. 8 p. 2 ustawy o podatku dochodowym niepotrącalne.

Wyrok NTA z 14 marca 1938 l. rej. 5598/35 w sprawie Tymoteusza Szuta przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n. B. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana nie uwzględniła odwołania, w którym skarżący zarzucił, że ustalony przez władzę dochód osiągnięty w r. 1932 w kwocie 27.954 zł z robót mierniczych dla Okręgowego Urzędu Ziemskiego nie jest zgodny ze stanem faktycznym, ponieważ władza zaliczyła do wykazanego w księdze kasowej dochodu w sumie 9.107,49 zł deficyt z r. 1930 w sumie 12.214,35 zł i z r. 1931 w sumie 6.632 zł. Skarżący stał na stanowisku, że wobec tego, iż Okręgowy Urząd Ziemski rozpoczął wypłacanie należności dopiero w r. 1931 i skarżący musiał w latach gospodarczych 1930 i 1931 sam finansować podjęte roboty i opłacać pomocniczy personel techniczny, zatem omawiane deficyty podlegają potrąceniu z dochodu, osiągniętego w r. 1932 po dokonaniu obrachunku z Okręgowym Urzędem Ziemskim, jako stanowiące koszt osiągnięcia tego dochodu.

W decyzji swej władza, powołując się na ust. 2 art. 63 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), gdyż udzielone wyjaśnienia nie usunęły wątpliwości, orzekła, że „doliczenie do zeznanego przez płatnika dochodu w wysokości 9.107,49 zł kwoty 18.846,35 zł jako pokrycie strat z r. 1930 i 1931 uzasadnione jest w p. 2 art. 8 ustawy o podatku dochodowym".

NTA rozważył w granicach zarzutów skargi co następuje:

Skarga zarzuca, że władza pozwana niezgodnie ze stanem faktycznym przyjęła, iż suma 18.846,35 zł stanowi stratę skarżącego, poniesioną w latach 1930 i 1931.

Skarżący nie neguje jednak faktu, iż doliczone do dochodu przez władzę kwoty stanowią część sum wydatkowanych w latach 1930 i 1931 w związku z osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem dochodu ze źródła, jakim były dla skarżącego umowy z Okręgowym Urzędem Ziemskim

o dokonanie za wynagrodzeniem robót mierniczych. Kwoty te więc stanowiły potrącalne w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym koszty w stosunku do przychodów, osiągniętych przez skarżącego w latach 1930 i 1931 z tego źródła dochodu. Jeśli przychody te nie pokryły całości wydatków, związanych z ich osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem, to lata 1930 i 1931 przyniosły skarżącemu z tego źródła dochodu straty. W r. 1932 straty te są stratami z lat ubiegłych i nie mogą już być traktowane jako koszty osiągnięcia dochodu w tym roku — w myśl bowiem przepisów ustawy o podatku dochodowym każdy rok stanowi z punktu widzenia obliczenia dochodu podatkowego odrębną całość i straty poniesione w latach poprzednich, choćby niespornie związane z osiągnięciem zysku w roku miarodajnym dla wymiaru podatku, są przy ustaleniu podstawy tego wymiaru w myśl art. 8 p. 2 ustawy niepotrącalne.

Z powyższych zasad NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Omawiany wyrok możnaby scharakteryzować ogólnie przez powołanie się na łacińską paremię: sumum ius summa iniuria.

Już w wyroku OPA 1687/37 NTA zajął stanowisko, że wydatki odnoszące się do okresów przyszłych nie mogą uszczuplać dochodu podatkowego okresu wcześniejszego, w którym wydatki te zostały poniesione. Jednakże w owej sprawie chodziło o opodatkowanie osoby prawnej, która przez odpowiednie księgowanie na rachunku rozliczeń międzyokresowych mogła wydatki dotyczące przyszłych okresów potrącić we właściwych późniejszych okresach (por. glosę Urbana OPA 427/33 oraz glosę moją OPA 1687/37 jak również wyrok NTA OPA 1688/37). W takiej samej sytuacji jak osoba prawna znajduje się osoba fizyczna prowadząca prawidłowe książki handlowe.

Natomiast płatnik nie prowadzący prawidłowych ksiąg handlowych traci bezpowrotnie — w myśl wyroku NTA — możność potrącenia z dochodu podatkowego wydatków poniesionych w związku z uzyskaniem w następnych latach dochodu. Niewspółmierność w traktowaniu płatników prowadzących prawidłowe książki handlowe i innych jest rażąca, a wszak niejednokrotnie NTA w swej judykaturze podkreślał, że ustawa o podatku dochodowym nie może być interpretowana w ten sposób, by płatnicy majątkowo słabsi, którzy z natury rzeczy nie prowadzą prawidłowej rachunkowości handlowej, mieli być przy wymiarze upośledzeni.

Gdy odwrotnie chodzi o wydatki dotyczące poprzednich okresów, NTA uznaje wydatki takie za potrącalne (OPA 2355/38), ale tylko o ile samo potrącenie uzasadnione jest przepisem art. 10 p. 5 ustawy o pod. doch. („odliczenia"). A contrario więc, wydatki potrącalne z mocy art. 6 ustawy („koszty") dotyczące okresów poprzednich nie mogą być potrącane i „przepadają" podatkowo dla płatnika nie prowadzącego buchalterii handlowej: za okres, w którym je poniesiono, nie mogą być potrącone, bo nie było dochodu, a w okresie, w którym dochód został osiągnięty, są niepotrącalne, bo odnoszą się do okresów poprzednich.

Zaznaczam nawiasowo, że w myśl rozp. wyk. odliczenia z art. 10 mogą mieć charakter kosztów wymienionych w art. 6, wyrok więc OPA 2355/38 ostatecznie dotyczyć będzie i niektórych kosztów poniesionych za poprzednie okresy.

Jestem zdania, że ustawa o pod. doch. dopuszcza inną wykładnię, bardziej celową i słuszną.

Rozróżnić należy wydatki periodyczne od aperiodycznych (por. glosę OPA 1687/37).

Gdy chodzi o wydatki periodyczne stale funkcjonującego źródła dochodu, należy je uwzględniać w roku, w którym zostały poniesione. Do tej kategorii wydatków zaliczam koszty wymienione w art. 6 ustawy, które z reguły powstają i obliczane są za okresy czasu (pensje pracowników, lokal, światło, podatek obrotowy, od lokali, od nieruchomości itp.). Według powszechnego bowiem zapatrywania osób nie prowadzących buchalterii wydatek jest wydatkiem tego roku, w którym został poniesiony. Ustawa o pod. doch. tego powszechnego zapatrywania nie zmienia.

Gdy chodzi o wydatki nieperiodyczne, jak np. koszty procesu mającego na celu uzyskanie dochodu podatkowego jednorazowego lub wydatki związane z wykonaniem umowy realizowanej w następnym roku itp. — wydatki takie należy potrącać aż do wyczerpania z najbliższego wpływu, dla realizacji którego wydatek poniesiono. Dopiero nadwyżka stanowić będzie dochód podatkowy.

Gdy odwrotnie płatnik posiadający inne źródła dochodu domagać się będzie potrącenia z dochodu płynącego z innych źródeł wydatków aperiodycznych, poniesionych w związku z dochodami aperiodycznymi, które mają być w przyszłości realizowane — należałoby zasadniczo temu żądaniu odmówić. Możnaby ostatecznie dokonane przez płatnika potrącenie takich wydatków uwzględnić, gdyby w drodze ewidencji (co pod względem wymiarowo-technicznym jest bardzo utrudnione) można było w przyszłych okresach stwierdzić, że płatnik po raz drugi wydatków tych nie potrącił.

Czy proponowana przeze mnie interpretacja nie stoi w sprzeczności z art. 13 ustawy o pod. doch.? Art. 13 mówi o „dochodach" — a przez ten wyraz należy rozumieć „dochód podatkowy", jak zaś obliczyć dochód podatkowy tego art. 13 nie precyzuje.

Nie stoi moja interpretacja w sprzeczności również z art. 8 p. 2 in fine ustawy („na pokrycie strat za ubiegłe lata"). Pojęcie wydatku, a w szczególności kosztów potrącalnych w myśl art. 6, nie jest równoznaczne ze „stratą". Strata jest przewyżką wydatków nad przychodami. Obliczenie zysku wzgl. straty musi być uskutecznione rocznie tylko w wypadku sporządzenia bilansu. W innych wypadkach brzmienie ustawy nie nakazuje wydatku nieperiodycznego kwalifikować, w braku odpowiednich wpływów, jako stratę. W tym punkcie pogląd mój na art. 8 p. 2 odbiega od poglądu NTA.

Takie rozstrzygnięcie, mieszczące się m. zd. w ramach ustawowych, powinno być przyjęte w celu zachowania równomierności opodatkowania.

W. J. Szatensztejn

2555.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia wyższej administracji — w przypadku rozrachunku płatniczki z tego tytułu z osobami trzecimi[1].

Dla zastosowania przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym nie ma znaczenia okoliczność, na jakich zasadach jest oparta gospo-

---

[1] Por. OPA 389/33.

darka finansowa płatniczki i jak kształtuje się jej dochód na skutek stosunków łączących ją z osobami trzecimi, ani okoliczność, jak płatniczka przeprowadza buchalteryjnie rozrachunek z osobami trzecimi, z którymi z tytułu zobowiązań umownych dzieli się zyskami eksploatacyjnymi.

Wyrok NTA z 4 stycznia 1939 l. rej. 273/36 i 2807/36 w sprawie Śląsko-Dąbrowskiego Kolejowego Towarzystwa Eksploatacyjnego Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1933 i 1934.

Na podstawie umowy, zawartej ze spółkami akcyjnymi: Górnośląskie Kolejki i Tramwaje Elektryczne w Zagłębiu Dąbrowskim, skarżąca spółka prowadzi ruch na liniach należących do tych dwóch spółek. Z przychodów eksploatacyjnych skarżąca pokrywa wydatki eksploatacyjne, do których umowa zalicza m. i. wynagrodzenia wyższej administracji, a z nadwyżki przychodów ponad koszty eksploatacyjne, czyli z zysków eksploatacyjnych skarżąca zatrzymuje 10% (z zastrzeżeniem minimum i maximum) a resztę wypłaca spółkom-właścicielkom po zamknięciu roku operacyjnego. Przy wymiarze skarżącej podatku dochodowego na lata 1933 i 1934 władza wymiarowa doliczyła do wykazanych przez skarżącą zysków bilansowych nadwyżkę wynagrodzeń wyższej administracji ponad normę z art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, a Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło skierowanego przeciw temu doliczeniu zarzutu odwołań, podając w uzasadnieniu orzeczeń, iż dla zastosowania przepisów art. 21 ust. 3 jest bez znaczenia okoliczność, iż pensje są pokrywane jako koszty zwrotne przez spółki-właścicielki, sporne bowiem kwoty wypłacone przez rekurentkę własnemu personelowi stanowią jej przychód, na który składa się nie tylko procentowe wynagrodzenie przewidziane umową, lecz również zwrotne koszty handlowe i pensje przez nią wypłacone.

Skargi zwalczają powyższe motywy jako wadliwe i niezgodne z art. 21 ust. 3 ustawy i wywodzą, że w przepisie tym nie znajduje uzasadnienia opodatkowanie skarżącej z tytułu wypłat dokonanych z przychodów spółek-właścicielek „i w tym sensie księgowanych na ciężar tych spółek, a w księgach spółki skarżącej figurujących tylko tytułem przejściowym".

Skargi nie są uzasadnione.

Art. 21 ust. 3 ustawy przepisuje, iż za zyski bilansowe uważa się te kwoty pensyj i wszelkiego rodzaju wynagrodzeń określonych bliżej członków wyższej administracji, które sumarycznie przekraczają określony w tym przepisie procent kapitału zakładowego. Dla zastosowania tego przepisu mają więc znaczenie: kwalifikacja osób pobierających pensje i wynagrodzenia oraz stosunek sumy świadczeń płatniczki z tego tytułu do jej kapitału zakładowego. W sprawie jest niesporne, że chodzi o wynagrodzenia osób podpadających pod przepis art. 21 ust. 3 i że suma tych

wynagrodzeń przekracza normę ustanowioną w tym przepisie. Na jakich zaś zasadach jest oparta gospodarka finansowa płatniczki i jak kształtuje się jej dochód na skutek stosunków łączących ją z osobami trzecimi, do których to okoliczności sprowadza się w istocie rzeczy obrona stanowiska skarżącej — to są okoliczności leżące poza kryteriami z art. 21 ust. 3. Dlatego nie ma również znaczenia ze stanowiska tego przepisu okoliczność, jak płatniczka przeprowadza buchalteryjnie rozrachunek z osobami trzecimi, z którymi z tytułu zobowiązań umownych dzieli się zyskami eksploatacyjnymi.

Skargi należało tedy oddalić.

2556.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Maszyny nieczynne[1]. — Demodernizacja[2].

1. Zasada matematycznej amortyzacji może być stosowana tylko w czasie normalnego użytkowania obiektu, natomiast w okresach jego nieużywania lub nadmiernego używania musi być wzięty pod uwagę stopień rzeczywistego zużycia[3].

2. W pojęciu „zużycia" w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym nie mieści się zmniejszenie się wartości obiegowej maszyn i urządzeń wskutek ich demodernizacji.

Wyrok NTA z 9 grudnia 1938 l. rej. 3329/35 w sprawie firmy: Sp. Akc. Rudzka Przędzalnia Bawełny w Rudzie Pabianickiej przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

Przedmiotem sporu jest kwestia, w jakiej wysokości winny być ustalone odpisy na zużycie maszyn skarżącej spółki za rok operacyjny 1932, w ciągu którego maszyny te były czynne tylko przez okres dwutygodniowy. Skarżąca dokonała w swych księgach odpisów na zużycie w wysokości 8%, władza wymiarowa przyjęła przy wymiarze jako potrącalny jedynie odpis w wysokości 2,5%, opierając się na opinii biegłego K., który orzekł, iż „maszyny przędzalnicze nie będące w ruchu oraz urządzenia techniczne przy odpowiedniej konserwacji nie zużywają się, jednakże z uwagi na stały po-

---

[1] Por. OPA 1316/36.
[2] Por. OPA 1817/37, gl 1561/36.
[3] Por. OPA 1317/36.

stęp techniczny w dziale produkcji maszyn przędzalniczych wartość starych maszyn zmniejsza się“ w stosunku 2—3% rocznie. Skarżąca zarzuciła w odwołaniu — popierając ten zarzut opinią biegłego T. — że maszyny ulegają zużyciu także w stanie unieruchomienia i to w wysokości 2—4%, niezależnie od straty na wartości z powodu demodernizacji, wynoszącej 4%. W postępowaniu odwoławczym zbadała władza biegłego M., który orzekł, że w danym wypadku zużycie maszyn nieczynnych, które występuje nawet w razie należytej konserwacji takich maszyn, wyniosło 2,5%, przy czym uwzględnił biegły tak okres dwutygodniowy pracy tych maszyn, jak i demodernizację. Pismem z 22 września 1934 zawiadomiła Izba Skarbowa w Łodzi skarżącą o powodach zastosowania 2,5% stawki amortyzacyjnej przy dołączeniu odpisów protokołów badania biegłych. Skarżąca w odpowiedzi na to pismo zwalczała opinie biegłych, przesłuchanych przez władzę i wnosiła o przesłuchanie innych biegłych, wzgl. nawet tych samych ponownie, lecz na terenie fabryki celem zaznajomienia ich przed wydaniem opinii z faktycznym stanem rzeczy. Zarazem załączyła skarżąca opinię dwu dalszych biegłych P. i S., którzy, powołując się na dokonane oględziny maszyn i urządzeń, ustalili faktyczne zużycie maszyn i urządzeń na 9,5%, uzasadniając tę stawkę tym, że pewne części maszyn i ich uzbrojenie, jak: zgrzebne obicia na zgrzeblarkach, wałki obciągane suknem i skórką, obrączki, pochwy i wrzeciona oraz szczeliwa, uległy zniszczeniu z powodu nieużywania, wpływu wilgoci i zmian atmosferycznych w związku z nieopalaniem fabryki itd., że inne części maszyn (metalowe) uległy znacznemu zniszczeniu z powodu rdzewienia, że w końcu bez względu na to, że fabryka była nieczynna, zmniejszenie wartości z powodu demodernizacji nie uległo zmianie. Ubytek wartości z tych trzech przyczyn ustalili ci biegli na 4%, 1,5% i 4%.

Władza skarbowa przesłuchała ponownie biegłego K., który wydał pierwszą opinię na żądanie władzy wymiarowej, przedstawiając mu opinie innych biegłych. Biegły ten oświadczył, że zapoznanie się ze stanem technicznym maszyn na terenie fabryki nie jest jego zdaniem konieczne, gdyż, jeżeli maszyny są w stanie gorszym, niż powinny być przy normalnej konserwacji, to świadczyłoby to tylko o niedbalstwie firmy, a okoliczność ta nie może być powodem wyższej amortyzacji. Dalej podniósł biegły, że zużycie części i uzbrojenia, o których mówi opinia biegłych przedłożona przez skarżącą, dotyczy raczej materiałów potrzebnych w czasie pracy tych maszyn, przy czym wydatki na zakup tych przedmiotów (obicia, sukno, skórki, szczeliwo itp.) uwzględnione były w kosztach ruchu, wobec czego ustalone przez opinię biegłych P. i S. zużycie tych części nie wchodzi do podstaw ustalenia odpisów na zużycie maszyn jako takich. W konkluzji podtrzymał biegły K. swą pierwotną opinię co do stawki 2—3%, jako odpowiedniej.

Władza pozwana nie uwzględniła odwołania, wychodząc z założenia, że demodernizacja maszyn i urządzeń nie stanowi podstawy do dokonania odpisów na zużycie, że koszty uzupełnienia artykułów technicznych jako też koszty naprawy i utrzymania maszyn, uwzględnione przez biegłych skarżącej przy określaniu stopnia zużycia maszyn, nie mogą w danym wypadku wchodzić w rachubę, gdyż koszty te obciążają już wyniki roku sprawozdawczego i że w tym stanie rzeczy przyjęta przez władzę wymiarową na zasadzie opinii biegłych stawka 2,5% jest całkowicie uzasadniona.

Na zarzuty wniesionej na to orzeczenie skargi rozważył NTA co następuje:

I. Skarga zarzuca przede wszystkim, że wedle judykatury NTA[1] amortyzacja w rozumieniu art. 6 ustawy o pod. doch. jest amortyzacją matematyczną, ustaloną na podstawie podzielenia pierwotnej wartości przez przypuszczalną ilość lat użytkowania, wobec czego okoliczność, czy dany przedmiot był w danym roku w użyciu, jest dla ustalenia wysokości odpisu na zużycie za dany rok obojętna. Zarzut ten nie jest trafny. Podział wartości przez ilość lat *użytkowania* może być dokonywany celem ustalenia stopnia zużycia tylko w odniesieniu do tych lat, w których *użytkowanie* faktycznie miało miejsce, zasada więc matematycznej amortyzacji może być stosowana tylko w czasie normalnego użytkowania obiektu, natomiast w okresach nieużywania lub nadmiernego używania obiektu musi być wedle judykatury NTA wzięty pod uwagę zgodnie z przepisem art. 6 ustawy stopień *rzeczywistego* zużycia (por. wyrok NTA z 14 października 1935 l. rej. 1939/33, OPA 1316). Stanowisko zajęte więc przez władzę w danym wypadku zgodne jest zarówno z przepisami ustawy, jak i z judykaturą NTA.

II. Drugi zarzut skargi dotyczy kwestii uwzględnienia przy ustalaniu wysokości odpisów na zużycie maszyn i urządzeń ich demodernizacji. Zarzut ten również nie jest trafny. W pojęciu „zużycia", na którym opiera się przepis art. 6 ustawy, nie mieści się zmniejszenie się wartości obiegowej maszyn i urządzeń wskutek tego, że postęp techniczny przyniósł nowe typy lub rodzaje maszyn i urządzeń, służących temu samemu celowi, działających jednak bardziej ekonomicznie. Straty poniesione skutkiem takiego zmniejszenia się wartości mogą być uwzględnione, poza odpisami na zużycie, w momencie ich efektywnego ujawnienia się — w ramach art. 6 jako straty w przedmiotach służących do osiągnięcia dochodu. Wynika to także z zasady „matematycznej amortyzacji", na którą skarga się powołuje, w zasadzie tej bowiem odgrywają rolę tylko dwa czynniki: wartość pierwotna przedmiotu i okres jego używalności. Przy ustalaniu okresu używalności oczywiście nie może być brana pod uwagę ewentualność demo-

---

[1] Por. OPA 503/33.

dernizacji, gdyż jest to czynnik co do czasu swego wystąpienia i swego zasięgu praktycznego na ogół nieobliczalny.

III. Zarzut w końcu, że pozwana władza nie uzasadniła szczegółowo, dlaczego uważa opinię powołanego przez siebie biegłego za bardziej miarodajną i dlaczego przychyliła się do opinii mniej dla płatnika korzystnej, jest sprzeczny z treścią decyzji, w której władza pozwana podała powody, dla których nie uwzględniła dwu elementów, z których opinia biegłych wysnuła końcowy wniosek o wysokości odpisów na zużycie, mianowicie elementu zniszczenia pewnych części maszyn sporządzonych z materiałów nietrwałych i ich uzbrojenia — oraz elementu demodernizacji. Opinia biegłych przedstawiona przez skarżącą określała wysokość zużycia w tych dwu punktach na 8%, a zużycie części metalowych maszyn na 1,5%. Przyjęcie więc stawki 2,5% uwzględnia w całości zużycie części metalowych oraz w pewnym stopniu zużycie innych części i uzbrojenia, nie może więc być uważane za mniej korzystne dla skarżącej, niż przyjęcie opinii biegłych, przez nią powołanych, po wyeliminowaniu z niej tych elementów, które z powodów prawnych czy to faktycznych nie nadawały się do uwzględnienia. Władza nie miała więc obowiązku szczegółowego uzasadniania, dlaczego przyjęła za podstawę swej decyzji opinię ustalającą sporne odpisy na 2,5%.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2557.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zryczałtowany podatek przemysłowy od obrotu: Wykreślenie z liczby przedsiębiorstw opłacających zryczałtowany podatek.

Dokonanie wymiaru podatku przemysłowego w formie ryczałtu w myśl § 1 rozp. Ministra Skarbu z 30 stycznia 1934 poz. 111 Dz. Ust. w terminie do 31 marca 1934, przesądza o niemożności wymiaru tego podatku w formie niezryczałtowanej po dniu 31 marca 1934 w innym trybie aniżeli przewidzianym w § 9 tego rozporządzenia. (Teza).

Wyrok NTA z 16 stycznia 1939 l. rej. 5832/36 w sprawie Lejby Rychtera przeciw Komisji Odwoławczej w Lublinie w przedmiocie podatku przemysłowego za r. 1934.

Lejba Rychter prowadził w r. 1934 w Białej Podlaskiej przedsiębiorstwo sprzedaży galanterii za świadectwem przemysłowym III kat. handl., wydanym na podstawie deklaracji z 28 grudnia 1933. Urząd Skarbowy

orzeczeniem z 14 marca 1934 dokonał wymiaru zryczałtowanego podatku przemysłowego według grupy 11 w kwocie 325 zł. Postanowieniem z 27 października 1934 Urząd wykreślił przedsiębiorstwo spośród przedsiębiorstw, podlegających zryczałtowanemu podatkowi przemysłowemu na zasadzie ust. 2 § 5 rozp. z 30 stycznia 1934 poz. 111 Dz. Ust. i wezwał płatnika do uiszczenia zaliczek na podatek przemysłowy od obrotu. Przeciw temu postanowieniu wniósł płatnik zażalenie, którego nie uwzględniła Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 18 września 1936. Na to ostatnie orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca przede wszystkim obrazę § 6 rozp. z 30 stycznia 1934 poz. 111 Dz. Ust. z tego powodu, że nakaz płatniczy na podatek zryczałtowany miał być wystawiony przed dniem 3 kwietnia 1934, a skoro to się stało, to nakaz się uprawomocnił i władza nie miała prawa go cofnąć. W odpowiedzi na skargę władza zdaje się żądać pominięcia tego zarzutu przez Trybunał z uwagi na to, że nie był on podniesiony w odwołaniu. Jednak przepis ust. 3 art. 83 rozp. o NTA nie ma tu zastosowania, gdyż przedmiotem zarzutu nie są nowe środki dowodowe ani też nie rozszerza on istoty roszczenia. Możnaby jedynie mówić o tym, że skarga podnosi przez to nową okoliczność faktyczną. Lecz skarżący w toku postępowania odwoławczego został poinformowany, iż władza I instancji opierała się na tej okoliczności, że skarżący sprzedawał towar również rzemieślnikom (krawcom), a dopiero z treści zaskarżonego orzeczenia dowiedział się, że władza pozwana opierała się oprócz tego na opinii biegłych co do wysokości obrotu. Jeśli więc skarga na tej właśnie okoliczności opiera swoje zarzuty, to nie wysuwa ze swej strony nowej okoliczności faktycznej, lecz opiera się na okoliczności podanej przez władzę, co również nie uzasadnia zastosowania ust. 3 art. 83 rozp. o NTA.

Co się tyczy meritum sprawy, to w myśl § 1 rozp. z 30 stycznia 1934 poz. 111 Dz. Ust. podatek zryczałtowany opłacają te przedsiębiorstwa, które na r. 1934 zostały zaliczone w myśl taryfy — między innymi — do kategorii III rozdz. I cz. II lit. A taryfy, jak to było w sprawie niniejszej. Zaliczenie takie odbywa się w zasadzie na podstawie deklaracji płatnika. Władza skarbowa nie jest jednak związana bezwzględnie deklaracją przy wymiarze zryczałtowanego podatku, albowiem ust. 2 § 5 cyt. rozp. upoważnia ją (i nakazuje) wyłączyć spośród przedsiębiorstw, podlegających zryczałtowanemu podatkowi, te przedsiębiorstwa, których obroty za r. 1932 lub 1933, na podstawie posiadanych przez urząd danych, przewyższają co najmniej o 50% przeciętne obroty tych przedsiębiorstw w stosunku rocznym, ustalone za lata 1930 i 1931. Ponieważ przepis ten nakazuje zawiadomić płatnika pisemnie o odmowie zryczałtowania podatku, a § 6 rozp. nakazuje wysłać nakazy płatnicze na podatek zryczałtowany przed 31 marca 1934, wynika stąd, że wystawienie nakazu płatniczego na podatek zryczał-

towany oznacza równocześnie, że Urząd nie miał podstawy do zastosowania ust. 2 § 5, czyli przesądza o niemożności wymiaru podatku w formie niezryczałtowanej po dniu 31 marca 1934 na podstawie ust. 2 § 5 rozp. Zresztą w sprawie niniejszej w istocie to nie nastąpiło, albowiem władza I instancji nawet w dniu 27 października 1934 nie posiadała żadnych danych co do stosunku obrotów z lat 1932 i 1933 do obrotów z lat 1930 i 1931. Dane te zostały dopiero na polecenie Izby Skarbowej dodatkowo zebrane, i to tylko częściowo. Mianowicie 30 czerwca 1936 spisano protokół z biegłym co do wysokości obrotu za r. 1933, co się zaś tyczy r. 1934, to Urząd Skarbowy w relacji swojej do Izby Skarbowej z 4 czerwca 1936 zapewnia, że według opinii osób, znających stosunki przedsiębiorstwa, złożonej do protokołu z 26 kwietnia 1935, obrót przedsiębiorstwa wynosił 50.000 zł, ale tego protokołu w aktach brak.

Jak dowodzi treść akt, powodem cofnięcia ryczałtu było w istocie stwierdzenie w protokole lustracji przedsiębiorstwa z 22 czerwca 1934 tej treści, że „guziki i nici (są) odprzedawane krawcom“, co władzy posłużyło za podstawę do zaliczenia przedsiębiorstwa do p. 1 kat. II rozdz. I cz. II lit. A taryfy i do zastosowania przepisu § 9 cyt. rozp. z 30 stycznia 1934. Skarga zwalcza zastosowanie cyt. § 9 niezależnie od innych przepisów. W szczególności skarga, powołując się na judykaturę SN, twierdzi, że sprzedaż krawcom dodatków krawieckich nie odbiera przedsiębiorstwu charakteru drobnej sprzedaży. Trafnie atoli powołuje się władza na judykaturę NTA (por. np. wyrok z 28 listopada 1932 l. rej. 9586/30, OPA 149[1]), według której sprzedaż krawcom dodatków krawieckich uzasadnia uznanie przedsiębiorstwa za mające charakter sprzedaży detalicznej.

Warunkiem zastosowania cyt. § 9 jest jednak, że okoliczność, iż przedsiębiorstwo powinno być zaopatrzone w świadectwo wyższej kategorii, stwierdzona będzie w trybie art. 51 i 98 ustawy o pod. przem. Na zarzut skargi, że takie postępowanie nie miało miejsca, władza powołuje się w odpowiedzi na skargę na protokół lustracji z 22 czerwca 1934. Jest jednak rzeczą oczywistą, że protokół lustracji nie może zastąpić protokołu z art. 51 ustawy o pod. przem. W odpowiedzi zaś na skargę władza oświadcza, że protokół karny nie został spisany i że nie zostało wdrożone postępowanie karne, ponieważ na podstawie okólnika Ministerstwa Skarbu z 6 grudnia 1933 L. D. V. 53573/4/33 skarżącemu przysługiwało prawo wykupienia świadectwa III kat. Tym samym więc przyznaje władza, że nie spisała i nie mogła spisać protokołu z art. 51 ustawy o pod. przem. Konsekwencją tego jest jednak, że nie mogła zastosować § 9 rozp. z 30 stycznia 1934 poz. 111 Dz. Ust.

Z tych zasad należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

---

[1] Por. też OPA 2449/38.

2558.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Tożsamość przedsiębiorstwa — kryteria.

Tożsamość przedsiębiorstwa ocenia się nie według osoby przedsiębiorcy, lecz według warunków rzeczowych; ustąpienie poprzedniego przedsiębiorcy nie jest likwidacją przedsiębiorstwa i powstaniem przedsiębiorstwa nowego, jeśli przez to nie doznały zmiany warunki rzeczowe, gdyż one, nie zaś osoba przedsiębiorcy, są decydujące dla ustalenia tożsamości przedsiębiorstwa.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 24 listopada 1938 2 K. 1043/38.

Oskarżony zarzuca w kasacji: a) że pogląd Sądu, iż kontrakt poddzierżawy zawarty z B. miał tylko znaczenie cywilistyczne, a przedsiębiorstwo oskarżonego w ogóle jeszcze nie istniało przed 1 lipca 1936, jest sprzeczny z ustaleniem wyroku, że oskarżony w czerwcu 1936 już zatrudniał robotników w garbarni; b) że mylna jest wykładnia okólnika z 25 czerwca 1936 Dz. Urz. Min. Sk. nr 17 poz. 546 co do zastosowania ulgi dla oskarżonego, który w II półr. 1936 powiększył liczbę pracowników; c) że okólnik z 27 listopada 1936 L. D. V. 44684/4/36[1] zezwalał oskarżonemu na zatrudnianie w r. 1937 dowolnej ilości pracowników, jeśli tylko prowadził on przedsiębiorstwo w I półr. 1936 i w II półr. 1936 i miał prawo do korzystania z ulg okólnika, ogłoszonego w Dz. Urz. Min. Sk. 1936 nr 17 poz. 546.

Sąd ustalił w wyroku, że w I półr. 1936 prowadził garbarnię Icek B., który aktem notarialnym z 30 maja 1936 poddzierżawił cały dział podeszwowy garbarni oskarżonemu na czas od 30 maja 1936 do 31 grudnia 1936 z całym urządzeniem, maszynami i budynkami, oskarżony zatrudniał w miesiącu czerwcu 1936 w dziale podeszwowym 10 pracowników a w dalszych miesiącach 1936 od 32 do 35 robotników, również w r. 1937 zatrudniał oskarżony w przedsiębiorstwie od 33 do 34 robotników. Icek B. z dniem 1 lipca 1936 zlikwidował swoje przedsiębiorstwo garbarskie i zwrócił świadectwo przemysłowe Urzędowi Skarbowemu w Lublinie. Uznając, że przedsiębiorstwo oskarżonego powstało dopiero w drugiej połowie 1936 po zlikwidowaniu przedsiębiorstwa przez Icka B. — co nastąpiło właśnie z dniem 1 lipca 1936 — wyraża Sąd zdanie, że oskarżonemu nie przysługują ulgi przewidziane w okólnikach Ministerstwa Skarbu z 25 czerwca 1936 L. D. V. 40074/4/36 i z 27 listopada 1936 L. D. V. 44684/4/36.

---

[1] Dz. Urz. Min. Sk. 1936 nr 32 poz. 978.

Pogląd wyroku nie jest trafny. Tożsamość przedsiębiorstwa ocenia się nie według osoby przedsiębiorcy, lecz według warunków rzeczowych. Ustąpienie poprzedniego przedsiębiorcy nie jest „likwidacją“ przedsiębiorstwa i powstaniem przedsiębiorstwa nowego, jeśli przez to nie doznały zmiany warunki rzeczowe. Jeśliby zatem przedsiębiorstwo, prowadzone przez B. do 30 maja 1936 a przez B. i oskarżonego od 31 maja do 30 czerwca 1936, zatrudniało taką ilość robotników w I półr. 1936, że wystarczyłoby świadectwo przemysłowe kat. VI, to rzeczywiście to samo świadectwo byłoby właściwe za II półr. 1936 i 1937 r. mimo powiększenia ilości robotników, a to na podstawie cyt. okólników.

2559.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

„Oddzielny skład“[1]. — Pojęcie oddzielnego składu przy skupie bydła[2].

Oddzielny skład w rozumieniu art. 22 ustawy o pod. przem. (poz. 339/36 Dz. Ust.) nie może służyć do zawierania transakcji, w tym wypadku bowiem przekształca się w oddzielny zakład handlowy (art. 10 i 11 cyt. ustawy).

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 31 października 1938 3 K. 705/38.

Kasacja oskarżonego Michała K. zarzuca obrazę art. 178 O. P. i art. 22 ustawy o pod. przem. przez rzekomo mylne uznanie składu służącego do schronienia i nakarmienia bydła przed ładunkiem do wagonów za oddzielny skład w rozumieniu cyt. art. 22.

SN zważył co następuje:

Stosownie do art. 22 ustawy z 15 lipca 1925 o pod. przem. (poz. 339/36 Dz. Ust.) za oddzielny skład uważa się pomieszczenie służące wyłącznie do przechowywania, przesuszania, oczyszczania, sortowania, brakowania, przeładowywania lub pakowania towarów itp. czynności zachowawczych, określonych w cyt. art. 22. Wbrew mniemaniu kasacji, oddzielny skład nie służy do zawierania transakcji, w tym wypadku bowiem przekształcałby się w oddzielny zakład handlowy (art. 10 i 11 cyt. ustawy).

---

[1] Por. OPA 2505/39.

[2] Por. OPA 2086/38.

Gdy przeto Sąd ustalił, że oskarżony utrzymywał stale przez pewien okres czasu, a nie dorywczo tylko, pomieszczenie, służące do przechowywania bydła, będącego przedmiotem skupu, zasadnie uznał pomieszczenie to za oddzielny skład w rozumieniu art. 22 ustawy o pod. przem.

2560.

OPŁATY STEMPLOWE.

List przewozowy wymieniający sumę zaliczenia.

Wystawiony przez sprzedawcę towaru list przewozowy z wymienieniem sumy zaliczenia, pobrać się mającej za towar od odbiorcy, nie podpada pod przepisy art. 72 u. o. s. (poz. 413/32 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 16 grudnia 1938 l. rej. 1241/37 w sprawie Związku Właścicieli Lasów w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

2561.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pismo spółki komandytowej, zawiadamiające komandytariusza o uznaniu jego rachunku z tytułu udziału w zysku.

Pismo, którym spółka komandytowa zawiadamia komandytariusza o uznaniu jego rachunku pewną kwotą z tytułu udziału w zysku, nie podpada pod przepis art. 114 u. o. s. (Teza).

Wyrok NTA z 21 grudnia 1938 l. rej. 4661/37 w sprawie Leona Mazura przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie opłaty stemplowej.

Od pisma z 15 kwietnia 1935, którym Łuszczarnia Ryżu, Spółka Komandytowa w Gdyni, zawiadomiła Leona Mazura, iż uznaje jego rachunek tytułem udziału w zysku za r. 1934 kwotą 74.906 zł 17 gr, wymierzył Urząd opłat stemplowych w Łodzi w myśl art. 114 u. o. s. opłatę stemplową w kwocie 374 zł 60 gr (0,5% od 74.906 zł 17 gr) oraz podwyżkę w kwocie 1.873 zł.

Wniesionego od wymiaru odwołania Mazura nie uwzględniła Izba Skarbowa w Łodzi orzeczeniem z 21 czerwca 1937, zniżając jedynie pod-

wyżkę do kwoty 900 zł. W uzasadnieniu zaznaczyła Izba, ze zakwestionowane pismo według swej treści stwierdza uznanie długu spółki komandytowej wobec komandytariusza z tytułu należnego mu udziału w zyskach (art. 105, 106 i 144 k. h.) i tym samym należy do pism, wymienionych w art. 114 u. o. s., a brak jest warunków do zastosowania art. 119 u. o. s., ponieważ odwoławca nie pozostaje wobec spółki w stosunku handlowym, o którym mowa w tym przepisie.

...NTA rozważył co następuje:

Nietrafne jest twierdzenie skargi, że spółka komandytowa, jako nie posiadająca osobowości prawnej, nie może pozostawać w stosunku dłużniczym do komandytariusza, gdyż według art. 81 i 144 k. h. może ona zaciągać zobowiązania. Nie jest zatem wyłączone, iż spółka zaciągnie pożyczkę u komandytariusza i z tego tytułu będzie zobowiązana do jej zwrotu komandytariuszowi. Jednakże w danym wypadku, jak słusznie skarga zaznacza, zakwestionowane pismo nie odpowiada warunkom, które by uzasadniały pobranie od niego opłaty, przewidzianej art. 114 u. o. s., gdyż w myśl tego przepisu pismo, stanowiące przedmiot opłaty z tego artykułu, musi być obligiem, a zatem musi stanowić tytuł prawny, rodzący zobowiązanie, czy to samoistnie, czy też w związku z innym tytułem prawnym. Sporne pismo żadnego zobowiązania nie rodzi, gdyż obowiązek spółki do wypłaty komandytariuszowi należnego mu zysku (art. 105 i 144 k. h.) wynika z kontraktu spółki, podlegającego opłacie stemplowej w myśl art. 105 u. o. s., a praw swych z tego tytułu dochodzić może komandytariusz, któremu w tym celu służą uprawnienia, przewidziane w art. 154 k. h., na podstawie kontraktu spółki i bilansu rocznego, którego rzetelność badać on może przez przeglądanie odnośnych ksiąg i dokumentów. Pismo, którym spółka zawiadamia spólnika o przypadającym mu zysku, jako zawierające w treści swej oświadczenie zgodne z treścią kontraktu spółki, według którego komandytariusz uczestniczy z samego prawa w zyskach spółki, jest zatem tylko stwierdzeniem tego, co wynika z kontraktu spółki, a nie, jak władza pozwana mylnie przyjęła, uznaniem długu spółki wobec komandytariusza.

Kierując się tymi rozważaniami uchylił Trybunał zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

Jest istotne, że w myśl art. 114 u. o. s. pisma „stwierdzające przyjęcie nowego lub uznanie dawnego długu (obligi, skrypty dłużne, rewersy)“ podlegają opłacie stemplowej przewidzianej w powołanym przepisie tylko o tyle, „o ile nie są wymienione w innych artykułach części drugiej“ u. o. s. Np. pismo, przez którego sporządzenie zostaje zawarta umowa sprzedaży nieruchomości, stwierdza przyjęcie nowego długu (ściśle wziąwszy dwóch długów), gdyż „sprzedawca z o b o w i ą z u j e s i ę przenieść własność rzeczy“, a kupujący „z o b o w i ą z u j e s i ę zapłacić określoną cenę“ (art. 294 k. z.). Gdyby więc w art. 114 nie było passusu: „o ile nie są wymienione w innych artykułach części drugiej niniejszej ustawy“, to byłaby antynomia

między art. 52 ust. 1 p. 1 u. o. s. a art. 114 u. o. s. Na skutek istnienia przytoczonego passusu pismo stwierdzające sprzedaż nieruchomości podlega opłacie w myśl art. 52, a nie podlega opłacie w myśl art. 114. Z tego samego powodu nie ma zastosowania art. 114, jeśli po sporządzeniu pisma stwierdzającego sprzedaż nieruchomości zostaje sporządzone dalsze pismo, którym kupujący stwierdza, że i jaką kwotę jest dłużny tytułem reszty ceny sprzedaży. Już bowiem w umowie sprzedaży kupujący zobowiązał się (implicite) do uiszczenia owej reszty, wobec czego do pisma wymienionego w zdaniu poprzedzającym ma zastosowanie bądź art. 3 u. o. s. bądź — w razie zmiany stosunku prawnego (nie polegającej na zwiększeniu ceny pierwotnie umówionej) np. w razie zmiany terminu płatności — art. 4 ust. 2 lit. b).

Co do pisma, którego dotyczy omawiany wyrok, ma znaczenie, że spółka już na skutek zawarcia umowy spółki jest obowiązana do wypłacenia danemu spólnikowi corocznie części zysku w stosunku oznaczonym w umowie spółki bądź w ius dispositivum (art. 105 i 144 k. h.). Pismo quaestionis uzupełnia umowę spółki o tyle, że określa udział w zysku cyfrowo. Ta jednak okoliczność nie ma znaczenia istotnego — podobnie jak nie miałoby znaczenia istotnego, że w umowie sprzedaży strony określiły cenę „przez wskazanie podstaw do ustalenia jej w przyszłości“ (art. 296 k. z.) i że w pewien czas potem, uzyskawszy potrzebne dane, ustalają cenę cyfrowo. Pismo quaestionis „stwierdza uznanie dawnego długu“, mianowicie: obowiązku wypłacenia zysku (który to obowiązek powstał już na mocy umowy spółki). Zarazem jednak pismo quaestionis jest do pisma wcześniejszego ustosunkowane w sposób określony w art. 3 u. o. s., który to przepis dotyczy nie tylko pisma równobrzmiącego z pismem pierwszym, lecz także pisma tylko co do treści zgodnego. Pismo quaestionis częściowo pokrywa się co do treści z tym, które stwierdza zawiązanie danej spółki komandytowej, a które jest unormowane w art. 105 u. o. s. Do pisma quaestionis zatem ma zastosowanie przytoczony już wyżej passus art. 114 u. o. s.: „o ile nie są wymienione w innych artykułach części drugiej niniejszej ustawy“. Z tego passusu, w związku z art. 3, wynika, że pismo quaestionis nie podlega opłacie stemplowej.

Achilles Rosenkranz

2562.

CŁO.

Odpowiedzialność przedsiębiorcy składowego. — Towary, które pozostając pod kontrolą celną uległy zniszczeniu.

1. Wymogiem nałożenia na przedsiębiorcę składowego odpowiedzialności z art. 65 ust. 2 prawa celnego (poz. 610/33 Dz. Ust.) jest istnienie należności celnych i innych od ubytków. (Teza).

2. Towary, do których odnosi się art. 46 ust. 4 prawa celnego, są wolne od należności celnych bez względu na to, czy zniszczenie ich zostało zawinione przez przedsiębiorcę składowego. (Teza).

Wyrok NTA z 4 stycznia 1939 l. rej. 4030/37 w sprawie Herza Rubinsteina przeciw Dyrekcji Ceł we Lwowie w przedmiocie należności celnych i podatkowych od ubytku wina.

Przedmiotem sporu jest zasadność nałożenia na skarżącego obowiązku uiszczenia należności celnych i podatkowych od wina, które w prywatnym składzie celnym skarżącego uległo zniszczeniu przez wycieknięcie z beczki.

Władza pozwana oddalając odwołanie skarżącego od odnośnego wezwania płatniczego Urzędu Celnego powołała się na art. 65 ust. 2 prawa celnego (poz. 610/33 Dz. Ust.) a jako uzasadnienie faktyczne przytoczyła, że wyciek wina powstał wskutek niedbałego przechowywania tegoż oraz wskutek „nienależytej staranności w zabezpieczeniu wycieku wina".

Na zarzuty skargi NTA rozważył co następuje:

Jak wynika ze znajdującego się w aktach protokołu urzędowego, spisanego w dniu 29 lipca 1936, stwierdzono w tymże dniu, że wyciekła cała zawartość wina z beczki, przechowywanej w prywatnym składzie celnym firmy H. Rubinstein w Tarnowie od 16 listopada 1929, i że wino wyciekło z przyczyny od firmy niezależnej, a mianowicie wskutek fermentacji, przez co obręcze spadły z beczki.

Skarżący zwalczał w odwołaniu zarzucane mu niedbalstwo w przechowywaniu wina, podnosząc przy tym, że w razie przyjmowania niedbalstwa w podobnych wypadkach nigdyby strona nie mogła korzystać z przepisów § 117 ust. 2, 3 i 4 rozp. wyk. do prawa celnego (poz. 820/34 Dz. Ust.). Skarga kwestionuje trafność twierdzenia władzy co do niedbalstwa w przechowywaniu wina i powołując się na ustalenia protokołu urzędowego z 29 lipca 1936 utrzymuje, że zachodzą wszelkie warunki do zwolnienia ubytku wina od należności celnych w myśl art. 46 ust. 4 prawa celnego oraz § 117 ust. 2 i 4 przep. wyk. do tego prawa.

W związku z powołanymi w skardze przepisami wywodzi władza pozwana w odpowiedzi na skargę, że strona obronę swą opiera na mylnej interpretacji prawa, gdyż przepis art. 46 ust. 4 prawa celnego nie może mieć w danym razie zastosowania, albowiem dotyczy on tylko wypadku niezawinionego zniszczenia towaru. Otóż ten pogląd władzy co do zasięgu omawianego przepisu jest błędny. Przepis ten, mający w myśl art. 71 ust. 7 zastosowanie również do towarów złożonych w prywatnym składzie celnym, jakim właśnie jest skład skarżącego, głosi, że towary, które, pozostając pod kontrolą celną, uległy w czasie przewozu lub w czasie przechowywania w magazynie lub składzie celnym zniszczeniu, albo pod kontrolą urzędową zostały zniszczone, są wolne od należności celnych. Jak widać z przytoczonej osnowy przepisu, nie daje ona żadnej podstawy do wyłączania spod jego dyspozycji wypadków zawinionego zniszczenia towaru.

Gdyby więc nawet przyjąć, że wyciek wina w konkretnym przypadku zawiniony był przez skarżącego, to okoliczność ta nie miałaby żadnego znaczenia ani w płaszczyźnie art. 46 ust. 4 prawa celnego ani też w płaszczyźnie opartego na nim przepisu § 117 ust. 2 rozp. wyk., według którego ubytek towarów, złożonych w składzie celnym, spowodowany wpływami naturalnymi, jak zeschnięcie, wyparowanie itp., podlega zwolnieniu od cła przez urząd celny. Nie może ulegać wątpliwości, że fermentacja, która spowodowała wycieknięcie wina w konkretnym przypadku, podpada pod pojęcie „wpływów naturalnych" w rozumieniu powyższego przepisu.

Nie ma natomiast zastosowania do ubytków, spowodowanych całkowitym zniszczeniem towaru w składzie celnym, powołany przez władzę w zaskarżonym orzeczeniu art. 65 ust. 2 prawa celnego, przewidujący odpowiedzialność przedsiębiorcy składowego za należności celne i inne, przypadające od towarów, których ubytek nastąpił wskutek kradzieży lub niedbalstwa w zarządzie składem celnym. Postanowienia bowiem art. 65 ust. 2 obejmują jedynie odpowiedzialność przedsiębiorcy składowego za należności celne i inne. Zasadniczym wymogiem tej odpowiedzialności jest więc istnienie należności celnych i innych, co — jak już wyżej zaznaczono — w wypadkach art. 46 ust. 4 właśnie nie zachodzi.

Skoro więc władza pozwana wychodząc z odmiennych założeń prawnych nałożony na skarżącego, jako przedsiębiorcę składowego, obowiązek wyrównania należności celnych i innych od zniszczonego w składzie celnym wina wskutek wycieku utrzymała w mocy, nie rozprawiwszy się należycie z zasadniczym zarzutem odwołania braku warunku ponoszenia odpowiedzialności za należności celne i inne, dopatrzył się NTA w tym wadliwości postępowania. . . .

2563.

EGZEKUCJA DANIN PUBLICZNYCH.

Przejmowanie na własność Państwa gruntów za niektóre należności pieniężne[1]: Wymóg stwierdzenia bezskuteczności egzekucji.

Zawarte w decyzji, zarządzającej wszczęcie postępowania w celu przejęcia na własność Państwa gruntów (art. 15 rozp. Prez. z 28 października 1933 poz. 544/36 Dz. Ust.) stwierdzenie, że przeprowadzona egzekucja

---

[1] Por. OPA 1578/36, 1713/37, 1714/37, 2457/38.

była bezskuteczna i że dalsze wdrożenie egzekucji pozostanie także bez skutku, winno być bliżej skonkretyzowane. (Teza).

Wyrok NTA z 22 listopada 1938 l. rej. 2559/37 w sprawie Marii i Mieczysława O. przeciw Wojewodzie warszawskiemu w przedmiocie przejęcia na własność Skarbu Państwa gruntów za niektóre należności pieniężne.

Pismem z 20 lutego 1937 zwróciła się Izba Skarbowa Okręgowa w Warszawie do Wojewody warszawskiego o wszczęcie akcji przeciw Mieczysławowi i Marii O. celem przejęcia na własność Państwa odpowiedniego obszaru gruntów z dóbr L. i K. za zabezpieczone na tych dobrach bliżej oznaczone zaległości podatkowe. Wniosek swój uzasadniła Izba m. i. tym, że prowadzona dotychczas egzekucja z majątku ruchomego dłużników pozostała bez skutku i że przewidywać można, iż wdrożenie dalszej egzekucji pozostanie bez skutku.

Wojewoda warszawski zarządził wskutek tego wniosku orzeczeniem z 5 marca 1937 na zasadzie art. 15 rozp. Prez. z 28 października 1933 poz. 544/36 Dz. Ust. wszczęcie postępowania w celu przejęcia na własność Państwa gruntów z wymienionych wyżej dóbr, powołując się m. i. w motywach tego orzeczenia na stwierdzoną we wniosku Izby bezskuteczność dotychczas przeprowadzonej egzekucji, której dalsze wdrożenie według przewidywania Izby również będzie bezskuteczne.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi wniesionej do NTA, w której skarżący zarzucają, że wszczęcia postępowania celem przejęcia gruntów nie poprzedziła bezskuteczna egzekucja, że zaskarżone orzeczenie nie podaje żadnych dowodów tak co do bezskuteczności przeprowadzonej egzekucji, jak co do twierdzenia, iż wszczęcie egzekucji nie dałoby pozytywnych wyników, wobec czego orzeczenie to pod tym względem opiera się jedynie na twierdzeniach i przypuszczeniach negatywnych i że władza skarbowa mogła w każdym razie dochodzić swej należności od parcelantów, którzy winni są skarżącym znaczne sumy z tytułu reszty ceny kupna za nabyte od nich grunty.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej, gdyż wspomniany w zaskarżonym orzeczeniu fakt bezskutecznie przeprowadzonej egzekucji i twierdzenie, że wdrożenie dalszej egzekucji będzie również bezskuteczne, oparła ona na wspomnianym na wstępie piśmie Izby Skarbowej z 20 lutego 1937, które, jako wystawione przez Izbę, a zatem władzę publiczną w granicach jej kompetencji, jest w myśl art. 52 ust. 2 rozp. o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) dokumentem publicznym i stanowi w myśl art. 52 ust. 1 tegoż rozp. zupełny dowód na to, co w piśmie tym stwierdzone zostało.

NTA rozważył co następuje:

Przytoczona przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę okolicz-

ność, że pismo Izby Skarbowej z 20 lutego 1937, powołane w zaskarżonym orzeczeniu, stanowi jako dokument publiczny w myśl art. 52 ust. 1 rozp. o post. admin. zupełny dowód na stwierdzoną w tym piśmie bezskuteczność przeprowadzonej egzekucji i na zawarte w nim twierdzenie, że wdrożenie dalszej egzekucji będzie również bezskuteczne, sama przez się jeszcze nie stanowi o legalności zaskarżonego orzeczenia. Nie jest bowiem wystarczającym faktycznym uzasadnieniem decyzji, o jakim mowa w art. 75 rozp. o post. admin., samo tylko twierdzenie w zaskarżonej decyzji, że przeprowadzona egzekucja była bezskuteczna i że dalsze wdrożenie egzekucji pozostanie także bez skutku, bez bliższego skonkretyzowania tego twierdzenia, w szczególności bez uzasadnienia, dlaczego przeprowadzona już egzekucja musi być uznana za bezskuteczną tj. za taką, która w warunkach majątkowych płatnika wyczerpała bez skutku wszelkie możliwości przymusowego zaspokojenia dochodzonych pretensji, wzgl. dlaczego także przyszła egzekucja nie rokuje widoków powodzenia. Nie może przeto władza powoływać się skutecznie na to, że zachodzą wymogi ustawowe zastosowania postępowania o przejęciu na własność Państwa gruntów, jeśli czy to z wyjaśnień strony w postępowaniu egzekucyjnym, czy też z własnego materiału faktycznego wiedziała lub wiedzieć musiała, że poza objętymi egzekucją ruchomościami strona rozporządza innym majątkiem ruchomym (pretensje, prawa itp.), który nadawał się do egzekucyjnego zaspokojenia należności skarbowych. Jasne jest, że na osąd co do skuteczności egzekucji może mieć w odpowiednich warunkach istotny wpływ okres czasu między przeprowadzeniem egzekucji a wnioskiem władzy skarbowej w sprawie przejęcia na własność Państwa gruntów, zwłaszcza gdy warunki sprawy mogą nasuwać uzasadnione przypuszczenie, iż w międzyczasie zaszła zmiana stosunków majątkowych płatnika.

Z tego powodu uznał NTA, że zaskarżone orzeczenie jest dotknięte istotną wadliwością i że ze szkodą dla skarżących narusza formy postępowania....

2564.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatek do państwowego podatku dochodowego (b. zab. pr.): Granice obowiązku podatkowego osób nie posiadających miejsca zamieszkania w gminie.

Przepisy § 33 pruskiej ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152) dotyczące komunalnego podatku dochodowego, jako nie będące w sprzeczności z przepisami śląskiej ustawy o finansach komu-

nalnych (poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.), nie zostały uchylone przez art. 64 tej ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 10 stycznia 1939 l. rej. 2426/36 w sprawie sporno-administracyjnej Philippe Cruse w Paryżu przeciw Gminie Lipiny Śląskie, powiat świętochłowicki, w przedmiocie dodatku komunalnego do podatku dochodowego na r. 1934.

Urząd Skarbowy w Wielkich Hajdukach wymierzył powodowi, zamieszkałemu w Paryżu, podatek dochodowy od tantiem, a także dodatek komunalny do tego podatku na r. 1934 w kwocie 133,32 zł. Przeciwko wymiarowi tego dodatku powód wniósł odwołanie do Komisji Odwoławczej przy Wydziale Skarbowym w Katowicach za pośrednictwem Urzędu Skarbowego w Wielkich Hajdukach, który, traktując to odwołanie jako sprzeciw przeciwko wymiarowi dodatku komunalnego, przesłał je Urzędowi gminnemu w Lipinach. Urząd gminny... oddalił sprzeciw powoda jako nieuzasadniony z uwagi na przepisy art. 24 ustawy o państwowym podatku dochodowym i art. 1 p. 2 lit. c)[1] tejże ustawy, według którego tantiemy podlegają opodatkowaniu na rzecz związków komunalnych. Na tę decyzję wniósł powód skargę do Wydziału Powiatowego w Świętochłowicach, prosząc o uwolnienie go od dodatku komunalnego jako niesłusznie mu wymierzonego z uwagi na to, że mieszka za granicą. W celu uzasadnienia swego wniosku powołał się na § 33 pruskiej ustawy z 14 lipca 1893 o daninach komunalnych, w myśl którego osoby, pobierające tantiemy a zamieszkałe za granicą, wolne są od dodatku komunalnego. Wydział Powiatowy w Świętochłowicach orzeczeniem z 28 stycznia 1935 oddalił skargę powoda. Wniesione przez powoda odwołanie Wojewódzki Sąd Administracyjny wyrokiem z 12 lutego 1936 również oddalił....

Na wyrok ten powód wniósł rewizję do NTA....

NTA zważył co następuje:

W myśl art. 8 śląskiej ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. w brzmieniu ustawy z 20 marca 1933 poz. 16 Dz. Ust. Śl. odnośnie do dodatków komunalnych do państwowego podatku dochodowego obowiązują przepisy ustaw państwowych. Tymi przepisami są postanowienia ustawy o państwowym podatku dochodowym (poz. 715/34 Dz. Ust.), lecz oczywiście tylko te spośród nich, które według swej treści odnoszą się do dodatków komunalnych, nie zaś także te, które dotyczą wyłącznie państwowego podatku dochodowego. Mylnie przeto Wojewódzki Sąd Administracyjny przyjął, że prócz art. 24, który uprawnia związki komunalne do pobierania dodatków komunalnych, obowiązuje przy wymiarze tych dodatków również art. 1 ustawy o państwowym podatku dochodowym. Ten bowiem przepis dotyczy wyłącznie państwowego podatku dochodowego i nie wynika ani z niego ani też z jakiegokolwiek przepisu tej ustawy, by mógł on być stoso-

[1] w brzmieniu dawnym, przed nowelą z 22 listopada 1935 poz. 518 Dz. Ust.

wany także do dodatków komunalnych. Sporna więc w niniejszej sprawie kwestia, kto podlega opodatkowaniu od dochodu na rzecz związków komunalnych, nie może być rozstrzygnięta na podstawie art. 1 ustawy o państwowym podatku dochodowym, lecz — jak to słusznie twierdzi powód — tylko na podstawie § 33 pruskiej ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152). Ten bowiem przepis nie stoi w sprzeczności ze śląską ustawą o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.) i wobec tego nie został uchylony przez art. 64 tej ustawy, lecz obowiązuje nadal. Według § 33 cyt. pruskiej ustawy podatek komunalny od dochodu opłacają osoby fizyczne, posiadające miejsce zamieszkania w danej gminie (p. 1 § 33). Osoby fizyczne zaś, które nie posiadają miejsca zamieszkania w danej gminie, podlegają temu obowiązkowi podatkowemu tylko wówczas, jeżeli w danej gminie bądź to posiadają nieruchomości albo zakłady handlowe lub przemysłowe albo kopalnie, bądź też uprawiają handel lub przemysł albo prowadzą kopalnię poza gwarectwem, bądź wreszcie posiadają jako spólnicy udział w przedsiębiorstwie spółki z ogr. odp. Osobom tym może być wymierzony podatek komunalny tylko od dochodu, który uzyskały w danej gminie z powyższych źródeł (p. 2 § 33).

W danym przypadku niesporne jest, że powód nie posiada miejsca zamieszkania na terenie pozwanej gminy, która wobec tego w myśl p. 2 § 33 pruskiej ustawy o daninach komunalnych mogłaby mu wymierzyć sporny podatek jedynie od dochodu, uzyskanego przez niego na jej terenie ze źródeł, wymienionych w tym przepisie. Takim jednak dochodem nie jest dochód z tantiem, które powód pobiera jako członek rady nadzorczej spółki akcyjnej, gdyż takiego źródła dochodu p. 2 § 33 cyt. ustawy nie wymienia.

Z powyższych wywodów wynika, że Wojewódzki Sąd Administracyjny mylnie przyjął, że obowiązek podatkowy powoda opiera się na art. 1 p. 2 lit. c) ustawy o państwowym podatku dochodowym, który służył za podstawę do wymiaru przez pozwaną gminę spornego dodatku komunalnego, wobec czego NTA zaczepiony wyrok uchylił.

Uznając zaś sprawę za dojrzałą do rozstrzygnięcia, NTA uchylił z powodów wyżej wymienionych także wymiar spornego dodatku komunalnego.

2565.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatek do państwowego podatku dochodowego (b. zab. pr.): Dochód z nadzwyczajnego wyrębu lasu.

W województwach poznańskim i pomorskim oraz w górnośląskiej

części województwa śląskiego dochód z nadzwyczajnego wyrębu lasu (art. 15 ustawy o podatku dochodowym poz. 6/36 Dz. Ust.) podlega opodatkowaniu na rzecz związków komunalnych na zasadzie ust. 2 art. 24 ustawy o podatku dochodowym według najniższej skali, przewidzianej w statucie podatkowym. (Teza).

Wyrok NTA z 15 grudnia 1938 l. rej. 2333/36 w sprawie sporno-administracyjnej Aleksandry Wańkowiczowej przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Kościanie w przedmiocie wymiaru dodatku komunalnego do państwowego podatku dochodowego.

Urząd Skarbowy w Kościanie wymierzył powódce podatek dochodowy na r. 1933/34 tylko od dochodu z nadzwyczajnego wyrębu lasu, wynoszącego 111.655 zł, okres ten bowiem powódka co do innych źródeł dochodu zakończyła deficytem. Nakazem płatniczym z 10 października 1934 pozwany wymierzył powódce dodatek komunalny w wysokości 5.582,75 zł, tj. 5% od sumy 111.655 zł. Wskutek sprzeciwu powódki, która żądała całkowitego uchylenia wymiaru, pozwany obniżył go tylko do sumy 4.466,20 zł, tj. 4% od przytoczonej sumy.

Powódka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, który jednak wyrokiem z 30 stycznia 1935 skargę oddalił, podnosząc w uzasadnieniu, że wobec zakończenia przez powódkę okresu podatkowego deficytem z innych źródeł dochodu, przy wymiarze państwowego podatku dochodowego od wartości $^5/_6$ części sumy, uzyskanej z nadzwyczajnego wyrębu lasu, zastosowano zasadę, wyrażoną w końcowym zdaniu ostatniego ustępu art. 15 ustawy o podatku dochodowym, tj. wymierzono podatek państwowy w stosunku procentowym według 1 stopnia skali, ustalonej w art. 23. Ponieważ pozwany, stosując analogiczną zasadę przy wymiarze dodatku komunalnego, wymierzył go według najniższego stopnia wymiaru, przewidzianego w art. 24, tj. 4% od sumy 111.655 zł, co wynosi 4.466,20 zł, Sąd I instancji uznał powództwo za nieuzasadnione.

Na wyrok ten powódka wniosła rewizję do NTA, zarzucając, że Sąd I instancji nie rozstrzygnął jej zarzutu, iż związki komunalne nie są w ogóle uprawnione do pobierania dodatku komunalnego od dochodu z nadzwyczajnego wyrębu lasu, a także zarzutu, iż suma 111.655 zł, uzyskana z nadzwyczajnego wyrębu lasu, stanowi dochód brutto, a nie czysty dochód, wobec czego wymiar podatku jest wadliwy, nawet gdyby przyjąć, że dochód z nadzwyczajnego wyrębu lasu podlega dodatkowi komunalnemu. W pominięciu tych zarzutów powódka dopatruje się istotnej wadliwości postępowania.

Zarzutu wadliwości postępowania NTA nie uznał za trafny.

W rozstrzygnięciu bowiem Sądu a quo, który uznał wymiar dodatku komunalnego od dochodu z nadzwyczajnego wyrębu lasu za słuszny i dla-

tego powództwo oddalił, mieści się również rozstrzygnięcie przytoczonych wyżej zarzutów powódki w tym sensie, że wymiar dodatku komunalnego przez pozwanego był z punktu widzenia istniejących przepisów nie tylko dopuszczalny, lecz również dokonany w sposób prawidłowy.

Dalej powódka podnosi, że w myśl ust. 1 art. 24 ustawy o podatku dochodowym nie mogą być ustanawiane dodatki na rzecz związków samorządowych do stawek państwowego podatku dochodowego. Od tej zasady ust. 2 art. 24 czyni wyjątek dla województw zachodnich. Ponieważ przepis wyjątkowy nie może być interpretowany rozszerzająco, przeto — zdaniem powódki — dodatek komunalny wymierzony być może tylko wtedy, gdy państwowy podatek wymierzony został według skali art. 23. Powódka nie podlega obowiązkowi podatkowemu od normalnego dochodu w stosunku do Skarbu Państwa, który jej nie wymierzył podatku dochodowego według skali art. 23, i dlatego nie może być jej wymierzony dodatek komunalny od dochodu nie przewidzianego w ust. 2 art. 24. Powódce wymierzono podatek państwowy nie od normalnego dochodu (art. 6), lecz od dochodu nadzwyczajnego, który podlega oddzielnemu opodatkowaniu w sposób przewidziany w art. 15. Skoro zaś art. 24 nie mówi o wymiarze dodatku komunalnego od nadzwyczajnego dochodu, dochód taki — zdaniem powódki — nie podlega temu wymiarowi. Gdyby ustawodawca chciał taki dochód poddać również przepisom ust. 2 art. 24, byłby to nie tylko wyraźnie w tym artykule musiał zaznaczyć, lecz ponadto podać sposób obliczenia dodatku komunalnego od takiego nadzwyczajnego dochodu.

Wywodom powódki NTA nie przyznał słuszności. Nie może ulegać wątpliwości, że dochód z nadzwyczajnego wyrębu lasu jest również dochodem w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.), skoro ustawa ta w art. 15 ust. 4 i 5 przewiduje jego opodatkowanie. Jeżeli ustawa poddaje dochód taki oddzielnemu opodatkowaniu w sposób, w tym artykule przewidziany, czyni to ze względów gospodarczej słuszności. Nadzwyczajny wyrąb lasu jest bowiem pobraniem z lasu jednorazowo naprzód dochodów kilku okresów gospodarczych (podatkowych). Kumulacja tego dochodu z kilku lat i opodatkowanie go w roku, w którym został osiągnięty, w całości i w sposób normalny według skali art. 23, stwarzałyby wobec progresywności tej skali nadmierne obciążenie tego dochodu, niesłuszne z uwagi na to, że — jak wspomniano — dochód ten rozkłada się w normalnych warunkach na szereg lat. Dlatego ustawodawca wprowadził przepis art. 15, gdzie w ust. 4 ustanowił zasadę, że do ogólnego dochodu podatnika dolicza się tylko tę sumę, którą osiągnął z wyrębu części lasu przeznaczonej normalnie do wyrębu według planu gospodarstwa leśnego, zaś w ust. 5 rozwinął zasadę, wypowiedzianą w ust. 4, i określił sposób obliczania podatku. Z ustalonego w ust. 5 sposobu obliczania wynika, że $\frac{1}{6}$ część całego czystego dochodu, osiągniętego z nad-

zwyczajnego wyrębu, uważa się zawsze za normalny dochód, który opodatkowuje się łącznie z resztą dochodu w sposób normalny według skali art. 23. Dopiero od reszty ($^5/_6$) tego dochodu oblicza się podatek w sposób specjalny, lecz i do tego dochodu stosuje się przy opodatkowaniu zawsze skalę art. 23, chociaż w sposób specjalny. Jeżeli przeto ust. 2 art. 24 pozwala związkom samorządowym w województwie poznańskim na pobieranie dodatku komunalnego z tym, że dodatek ten przy dochodzie podatkowym według skali art. 23 nie może przekraczać pewnego określonego procentu, zaś — jak wyżej wyjaśniono — państwowy podatek dochodowy wymierzany jest zawsze według skali art. 23, chociaż stosowanej w pewnych przypadkach w specjalny sposób, przewidziany w art. 15, nie można zasadnie zaprzeczyć pozwanemu prawa pobierania dodatku komunalnego od dochodu z nadzwyczajnego wyrębu lasu, od którego powódce wymierzono państwowy podatek dochodowy.

Dalej zarzuca powódka, że przy wymiarze dodatku komunalnego niesłusznie zastosowano obliczenie, przewidziane w art. 15 ust. 5 wyłącznie dla obliczenia państwowego podatku dochodowego od dochodu z nadzwyczajnego wyrębu lasu, a także niesłusznie obliczono wysokość dodatku komunalnego od dochodu brutto, zamiast od czystego dochodu.

Pierwszy z tych zarzutów nie jest trafny. Jak wykazano wyżej, pozwany miał prawo wymierzyć powódce dodatek komunalny, zaś przy jego wymiarze musiał stosować te same zasady, jakie w myśl art. 15 ust. 5 stosowano przy wymiarze podatku państwowego. W zaskarżonym wyroku ustalono, a powódka temu nie przeczy, że wobec braku dochodu normalnego, podlegającego opodatkowaniu, zastosowano przy wymiarze państwowego podatku od dochodu z nadzwyczajnego wyrębu lasu zasadę, wypowiedzianą w końcowym zdaniu ust. 5 art. 15 i wymierzono ten podatek w stosunku procentowym według pierwszego stopnia skali art. 23. Tę samą zasadę tj. opodatkowania według najniższej stawki należało więc zastosować również przy wymiarze dodatku komunalnego, a więc 4% (art. 24 ust. 2 p. A) i tę też stawkę zastosowano.

Natomiast trafny jest drugi zarzut powódki co do niesłusznego obliczenia wysokości dodatku komunalnego o tyle, że dodatek ten wymierzono powódce od całej sumy dochodu z nadzwyczajnego wyrębu (111.655 zł) zamiast wymierzyć go tylko od $^5/_6$ części tej sumy, stanowiącej w danym przypadku podstawę wymiaru podatku państwowego. Dlatego też NTA uchylił zaskarżony wyrok.

Uznając zaś sprawę za dojrzałą do osądzenia, NTA obniżył powódce wymierzony przez pozwanego dodatek komunalny do sumy 3.721,83 zł, tj. 4% od sumy 93.045,84 zł, stanowiącej $^5/_6$ dochodu z nadzwyczajnego wyrębu lasu.

2566.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatek do państwowego podatku dochodowego (b. zab. pr.): Zmiana wymiaru państwowego podatku dochodowego — skutki.

Jeżeli wskutek zmiany podstawy wymiarowej przez obniżenie dochodu nastąpi zmiana dotychczasowego wymiaru państwowego podatku dochodowego, płatnik na podstawie § 36 ust. 3 i § 37 ust. 3 ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152) ma prawo żądać uchylenia przez zarząd gminy dokonanego już wymiaru dodatku komunalnego, pobieranego samodzielnie przez gminy, i dostosowania wymiaru tego podatku do nowego wymiaru państwowego podatku dochodowego, a żądanie takie musi być traktowane na równi ze sprzeciwami z § 69 wspomnianej ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 22 listopada 1938 l. rej. 4541/36 w sprawie sporno-administracyjnej Marii Melińskiej i Stefanii Wieczorkowej przeciw Zarządowi Miejskiemu w Pleszewie w przedmiocie wymiaru dodatku komunalnego do państwowego podatku dochodowego na r. 1930.

Dnia 24 sierpnia 1929 zmarł śp. Kazimierz Świerkowski, właściciel fabryki pod firmą Kazimierz Świerkowski w Pleszewie. Spadek po nim objęły w dniu 25 sierpnia 1929 na mocy testamentu jego córki Maria Melińska i Stefania Wieczorkowa w równych częściach.

Dnia 3 listopada 1930 Zarząd Miejski w Pleszewie wymierzył spadkobierczyniom dodatek komunalny do państwowego podatku dochodowego na r. 1930 w wysokości 5.337 zł 35 gr, pouczając je o prawie wniesienia przeciwko temu wymiarowi w ciągu 4 tygodni sprzeciwu do Zarządu Miejskiego. Z prawa tego spadkobierczynie nie skorzystały.

W dniu 19 września 1934 zapadł wyrok NTA (l. rej. 4019/31), mocą którego z powodu wadliwości postępowania uchylone zostało orzeczenie Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej w Poznaniu z 18 marca 1931, ponieważ orzeczenie to utrzymało w mocy wymiar państwowego podatku dochodowego na r. 1930 dokonany masie spadkowej jako takiej, mimo że spadkobiercy spadek objęli.

Wówczas powódki zwróciły się 7 grudnia 1934 do pozwanego z żądaniem zwrotu sum wpłaconych na poczet dodatku komunalnego do państwowego podatku dochodowego na r. 1930, twierdząc, że we wspomnianym wyroku NTA uznał wymiar państwowego podatku dochodowego za niesłuszny, wobec czego wyrok ten dotyczy również dodatku komunalnego.

W odpowiedzi na to pismo pozwany pismem z 17 stycznia 1935 zawiadomił powódki, że w wyroku NTA nie orzeczono obniżenia lub uchylenia ustalonego dochodu, od którego nastąpił wymiar podatku państwowego, wobec czego Zarząd nie ma też podstaw do uchylenia swego wymiaru dodatku komunalnego i zwrotu wpłaconych sum. Wymiar dodatku komunalnego opiera się na ustalonym dochodzie i do czasu uchylenia lub obniżenia dochodu przy nowym wymiarze państwowego podatku dochodowego dokonany wymiar dodatku komunalnego pozostaje w mocy w tej samej wysokości.

W dalszej korespondencji, która się wywiązała, powódki zawiadomiły pozwanego, że państwowy podatek dochodowy został im zwrócony i obstawały przy swoim stanowisku, że należy im się zwrot zapłaconego dodatku komunalnego, pozwany Zarząd Miejski zaś wyjaśniał, że dodatek komunalny został słusznie pobrany. Zapytany wreszcie przez powódki, czy wyjaśnienia te należy uważać za odmowną decyzję i proszony o ewentualne podanie środka prawnego od takiej decyzji, pozwany odpowiedział pismami z 31 sierpnia 1935 i z 17 września 1935, że poprzednie jego pisma mają tylko charakter wyjaśnień, a nie decyzji, do wydania której nie ma podstaw, oraz że okoliczność, iż władza skarbowa zwróciła pobrany państwowy podatek dochodowy, nie ma wpływu na dodatek komunalny. Odnośnie zaś do zapytania o środki prawne pozwany odesłał powódki do karty wymiarowej dodatku komunalnego z 3 listopada 1930, w której środki te były podane.

W dniu 11 września 1935 powódki wniosły przeciwko pozwanemu skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, żądając uchylenia decyzyj z 31 sierpnia 1935, a także nakazu płatniczego z 3 listopada 1930.

Wojewódzki Sąd Administracyjny skargę wyrokiem z 26 czerwca 1936 oddalił, podnosząc w uzasadnieniu, że powódki nie wniosły przeciwko nakazowi płatniczemu z 3 listopada 1930 sprzeciwu w myśl § 69 ustawy o daninach komunalnych (Zb. ust. pr. str. 152 z 1893 r.), wobec czego wymiar dodatku komunalnego do państwowego podatku dochodowego urósł w moc prawną. Jeżeli zaś powódki w skardze swej mają na myśli zwrot niesłusznie pobranego dodatku komunalnego, to jakkolwiek Wojewódzki Sąd Administracyjny uważa się w zasadzie za właściwy do rozstrzygania takich spraw, jednak w danym przypadku nie może rozpatrywać kwestii zwrotu zapłaconego przez powódki dodatku komunalnego, ponieważ wymiar urósł już w moc prawną. Jeżeli zaś powódki przez zaczepienie pism pozwanego z 31 sierpnia i 17 września 1935 chcą stworzyć taką sytuację prawną, jakoby pozwany wskutek sprzeciwu powódek rozpatrzył kwestię, czy sporny dodatek komunalny mu się należy, a tym samym milcząco przywrócił sprawę do stanu pierwotnego, Wojewódzki Sąd Administra-

cyjny odmawia słuszności takim motywom, ponieważ ani pisma powódek, na które wspomniane pisma pozwanego były tylko odpowiedzią, nie miały charakteru sprzeciwów podatkowych, ani też pisma pozwanego nie noszą cech decyzji podatkowych, zaskarżonych w postępowaniu sporno-administracyjnym.

Na wyrok ten powódki wniosły rewizję do NTA, wywodząc, że gdy po zapadnięciu wspomnianego wyżej wyroku NTA z 19 września 1934 zwróciły się 7 grudnia 1934 do pozwanego z żądaniem zwrotu zapłaconego dodatku komunalnego, pozwany pismo to potraktował jako sprzeciw podatkowy i decyzją z 17 stycznia 1935 zobowiązał się do obniżenia wzgl. całkowitego uchylenia wymiaru dodatku komunalnego zależnie od obniżenia wzgl. uchylenia ustalonego dochodu przez władze skarbowe. Z chwilą więc zawiadomienia pozwanego dnia 30 sierpnia 1935 o tym, że władze skarbowe uchyliły dochód i wymiar państwowego podatku dochodowego, a podatek ten zwróciły, pozwany obowiązany był zobowiązanie swe wykonać i uchylić swój nakaz płatniczy z 3 listopada 1930. Pismo więc pozwanego z 31 sierpnia 1935, które Wojewódzki Sąd Administracyjny określił jako wyjaśnienie, jest w rzeczywistości decyzją odmawiającą uchylenia nakazu płatniczego.

Powódki dalej zarzucają, że Wojewódzki Sąd Administracyjny pominął przepis § 36 ust. 3 ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152), a także nie uwzględnił przepisu § 69 ust. 3 tejże ustawy, według którego sprzeciwy skierowane przeciwko podstawie, przyjętej do wymiaru państwowego podatku dochodowego, są przy dodatkach komunalnych niedopuszczalne. Sprzeciw taki, nawet gdyby był dopuszczalny, nie miałby praktycznego znaczenia, ponieważ nie pozwany, lecz władze skarbowe decydują o zmianie ustalonego dochodu, będącego podstawą wymiaru.

Dalej powódki zarzucają, że Wojewódzki Sąd Administracyjny niesłusznie uznał swoją właściwość do rozstrzygania o zwrocie niesłusznie pobranego dodatku komunalnego, powołując się przy tym na wyrok Trybunału Kompetencyjnego z 22 lutego 1934 l. rej. 7/33, na art. 48 i 50 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 454/36 Dz. Ust.), § 70 ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152) i art. 1 rozp. Ministra b. Dz. Pr. z 21 lutego 1920 (Dz. Urz. Min. b. Dz. Pr. poz. 81). Skarga powódek do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego dotyczyła uchylenia nakazu płatniczego z 3 listopada 1930, a nie zwrotu niesłusznie pobranego dodatku komunalnego. Zwrot taki zarządza władza administracyjna, a mianowicie izba wojewódzka, co wynika z przepisów art. 95 i 96 ustawy o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej (poz. 86/28 Dz. Ust.) oraz art. 48 i 50 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. Przytoczony w wyroku art. 1 rozp. Ministra b. Dz. Pr. z 21 lutego 1920 uchylony został

przez art. 97 wspomnianej ustawy o organizacji i zakresie działania władz administracji ogólnej.

NTA zważył co następuje:

Wyrokiem z 19 września 1934 NTA uchylił orzeczenie Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej w Poznaniu z 18 marca 1931, dopatrując się wadliwości postępowania w tym, że podatek dochodowy na r. 1930 wymierzono masie spadkowej jako takiej, a nie dwom spadkobierczyniom, obecnym powódkom, mimo że objęły one spadek. Zgodnie przeto z art. 89 rozp. o NTA władza skarbowa obowiązana była dokonać nowego wymiaru państwowego podatku dochodowego w stosunku do każdej z powódek oddzielnie.

W myśl art. 53 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 454/36 Dz. Ust.) w b. dzielnicy pruskiej obowiązują w kwestii zależności samodzielnych podatków komunalnych od analogicznych podatków państwowych dotychczasowe przepisy.

Według § 36 ust. 3 ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152), podwyższenie lub obniżenie państwowego podatku dochodowego pociąga za sobą odpowiednią zmianę dodatku komunalnego. Przepis ten w myśl § 37 ust. 3 ma analogiczne zastosowanie także do samoistnych komunalnych podatków dochodowych.

A ponieważ według ust. 3 § 69 tej ustawy sprzeciwy skierowane przeciwko stawkom państwowego podatku dochodowego (§ 36), a przy samoistnych podatkach komunalnych (§ 37) przeciwko wysokości dochodu ustalonego dla celów państwowego podatku dochodowego są niedopuszczalne, przyjąć należy, że analogia, o której mowa w § 37 ust. 3, sprowadza się do tego, że podwyższenie lub obniżenie dochodu podatkowego, ustalonego dla celów podatku państwowego, pociąga za sobą automatycznie zmianę samoistnego komunalnego podatku dochodowego.

Jeżeli przeto wskutek zmiany podstawy wymiarowej przez obniżenie dochodu nastąpi zmiana dotychczasowego wymiaru państwowego podatku dochodowego, wówczas władza komunalna ma ustawowy obowiązek poddać rewizji swój wymiar dodatku komunalnego i dostosować go do zmienionego dochodu podatkowego. Jeżeli zaś władza komunalna obowiązku tego nie dopełni z własnej inicjatywy, podatnik ma prawo żądać, by go dopełniła. Żądanie takie, opierające się na tym, że pierwotnie słuszny wymiar dodatku komunalnego stał się niezgodny z przepisami § 36 ust. 3 i § 37 ust. 3 przez to, że władza skarbowa przy nowym wymiarze podatku państwowego przyjęła inną podstawę wymiarową, musi być traktowane na równi ze sprzeciwem z art. 69. Nietrafnie więc Sąd I instancji to żądanie potraktował jako sprzeciw przeciwko wymiarowi z 3 listopada 1930 i oddalił go z powołaniem się na prawomocność wymiaru.

W tym stanie rzeczy należało uchylić zaczepiony wyrok Sądu I in-

stancji. A ponieważ sprawa nie jest dojrzała do rozstrzygnięcia, gdyż w aktach sprawy nie znajduje się nowy wymiar państwowego podatku dochodowego na r. 1930, ustalający dochód podatkowy powódek na ten rok, należało w myśl § 99 ustawy o ogólnym zarządzie kraju przekazać sprawę Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu do ponownego rozpatrzenia.

2567.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od zbytku mieszkaniowego: Pokoje służbowe; pokoje przeznaczone do wykonywania zawodu.

Jeżeli przepisy statutu podatku od zbytku mieszkaniowego uzależniają zwolnienie podatkowe bądź od warunku specjalnego przeznaczenia pokoju na użytek służby domowej, bądź od przeznaczenia go wyłącznie do wykonywania zawodu, to przeznaczenie pokoju na oba te cele nie uzasadnia zwolnienia.

Wyrok NTA z 25 października 1938 l. rej. 3765/36 w sprawie Juliusza Elsnera przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Łodzi w przedmiocie podatku od zbytku mieszkaniowego za lata 1934, 1935 i 1936.

... Zaskarżone orzeczenia oparte są m. i. na tych motywach faktycznych, że w mieszkaniu swoim skarżący nie posiada ani oddzielnego pokoju dla administracji domu, ani pokoju służbowego (scil. dla służącej), gdyż właśnie pokój wskazywany jako służbowy jest użytkowany do załatwiania interesantów i lokatorów domu....

Otóż według § 2 statutu miejskiego, normującego sporny podatek, do części mieszkalnych zbędnych (i jako takie podlegających opodatkowaniu) nie zalicza się pokojów służbowych, posiadających charakter „specjalnych pomieszczeń dla służby domowej i jej rodziny, faktycznie zajmowanych". Z drugiej strony według § 4 p. a) tegoż statutu wolne są od podatku „części mieszkalne, przeznaczone wyłącznie do wykonywania zawodu". Już więc z brzmienia tych przepisów widać, że skoro uzależniają one zwolnienie podatkowe bądź od warunku s p e c j a l n e g o przeznaczenia pokoju na użytek służby domowej, bądź od przeznaczenia go w y ł ą c z n i e do wykonywania zawodu, to przeznaczenie pokoju na oba cele jw., pozbawiając każdy z nich cechy przeznaczenia specjalnego wzgl. wyłącznego, tym samym wyklucza spełnienie warunków statutu o wolności podatkowej. Bezzasadny jest więc zarzut skargi, że uznanie przez władzę mieszanego charakteru pokoju jako służbowego i przeznaczonego na prowadzenie spraw administracji domu uzasadniało zwolnienie go od podatku....

Powyższy wyrok doskonale ilustruje niebezpieczeństwo wykładni przepisów prawa podług ich sensu słownego, nie sprawdzonego i nie potwierdzonego przez wykładnię logiczną (por. glosę OPA 2395/38). Poddane w tym wyroku interpretacji przepisy statutu podatku od zbytku mieszkaniowego są na pierwszy rzut oka zupełnie jasne i uzasadniają opartą na nich sentencję wyroku. Mianowicie podług jednego przepisu nie podlegają opodatkowaniu pomieszczenia, przeznaczone specjalnie dla służby domowej, a podług drugiego — przeznaczone do wykonywania zawodu lokatora, o pomieszczeniach zaś, służących do obu tych celów, nic nie powiedziano. Stąd przez wniosek a contrario wynika, że te pomieszczenia nie są zwolnione od podatku. Aczkolwiek wniosek ten jest formalnie niby poprawny, to jednak brzmi paradoksalnie: czyż jest to słuszne, żeby pomieszczenie, przeznaczone do jednego z dwóch celów, było zwolnione od podatku, a przeznaczone do obu tych celów jednocześnie podlegało opodatkowaniu? Gdyby zastosować ten sam sposób rozumowania do innych przepisów, to otrzymalibyśmy jeszcze bardziej zadziwiające wnioski. Np.: podług art. 54 k. p. c. sędzia nie może rozstrzygać spraw swego małżonka, bliskich krewnych, powinowatych i mocodawców. A jeżeli sędzia jest małżonkiem powódki i jednocześnie jej pełnomocnikiem, to nie podlega wyłączeniu? A więc, żeby sędzia nabył prawo rozstrzygania spraw swej żony, musi tylko otrzymać od niej plenipotencję?

Drugi przykład. Podług art. 1048 t. X cz. I Zwodu praw ros. nie mogą być świadkami przy sporządzaniu testamentu spadkobiercy testamentowi, ich bliżsi krewni i powinowaci oraz wykonawcy testamentu i opiekunowie, w nim wyznaczeni. A jeżeli bliski krewny testatora został przezeń wyznaczony wykonawcą testamentu, to ma prawo podpisać testament w charakterze świadka? Weźmiemy wreszcie najbardziej jaskrawy przykład. Ustawy o obowiązku wojskowym zwalniają od poboru ślepych, głuchych i niemych. A więc głuchoniemy ślepiec ma być zdolny do służby wojskowej? Niedorzeczność tych wniosków wskazuje na jakiś błąd w rozumowaniu. Jest tu nawet błąd podwójny. Po pierwsze, nie można wysnuwać wniosków a contrario z jakiegokolwiek przepisu, nie ustaliwszy racji tego przepisu, albowiem wniosek a contrario, jak i przeciwne mu wnioski przez analogię i a fortiori, polega na stosowaniu przepisów podług ich racji: przepis, przewidujący pewien przypadek, podlega rozciągnięciu na inne jednorodzajowe przypadki, gdy do nich pasuje racja tego przepisu (ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio); gdy zaś ta racja do nich nie pasuje, to stosuje się przepis o treści przeciwnej (zob. moją „Teorię wykładni prawa cywilnego", 1936, str. 148, 157 i n.). Po drugie, żeby ustalić rację przepisu, trzeba go poddać wykładni logicznej, uwzględniając wszystkie dane, które mogą wpływać na jego sens. Nim więc uciec się do wysnuwania wniosków z dwóch przepisów statutu podatku od zbytku mieszkaniowego, niezbędne było, nie zadawalniając się wykładnią słowną, przystąpić do wykładni logicznej. Wtedy z zestawienia tych przepisów z innymi przepisami statutu ujawniłoby się, że statut ma na celu opodatkowanie tych części mieszkania, które przewyższają ustalone maksymalne normy i są przeznaczone do użytku samego lokatora, stanowiąc „luksus". Wobec tego nie podlegają opodatkowaniu inne części, z których lokator nie korzysta jako z mieszkania, lecz które są przeznaczone do innych celów. Na tym polega racja powołanych w powyższym wyroku przepisów statutu. Stosownie do tej racji wyrazy „przeznaczone specjalnie dla służby domowej" i „przeznaczone wyłącznie do wykonywania zawodu" należy rozumieć w sensie negatywnym: „nie przeznaczone do osobistego użytku samego lokatora". Z tego dalej wynika, że i lokale, przeznaczone jednocześnie tak dla służby domowej, jak i do wykonywania zawodu, również nie podlegają opodatkowaniu (wniosek przez analogię), a nawet tym bardziej nie podlegają, że służą od razu do obu tych celów, tak samo, jak jeżeli ślepi, głusi i niemi są zwol-

nieni od obowiązku wojskowego, to tym bardziej nie mogą podlegać poborowi głuchoniemi ślepcy (wniosek a fortiori).

Prof. Dr E. Waśkowski

2568.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe w naturze: Podstawa prawna.

Wymiar świadczeń drogowych w naturze na r. 1936/37, oparty na przepisach ustawy o budowie i utrzymaniu dróg publicznych, jest niezgodny z prawem.

Wyrok NTA z 16 stycznia 1939 l. rej. 773/37 w sprawie ks. Piotra Iwachowa przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Tarnopolu w przedmiocie świadczeń drogowych w naturze.

Greckokatolickie probostwo w Zawadziu kwestionuje w skardze kasacyjnej na orzeczenie odwoławcze pozwanego Wydziału Powiatowego legalność nałożonych na probostwo świadczeń drogowych w naturze na cele budowy i utrzymania określonych dróg gminnych w okresie budżetowym 1936/37. Skarżący broni się wprawdzie w ramach ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych, na której opiera się gminny statut o tych świadczeniach, lecz zważywszy, że przepisy art. 29—33 tejże ustawy, w brzmieniu ustalonym ustawą z 25 marca 1933 poz. 276 Dz. Ust., straciły moc obowiązującą z dniem wejścia w życie ustawy z 26 marca 1935 o świadczeniach w naturze na niektóre cele publiczne poz. 204 Dz. Ust., tj. z dniem 16 czerwca 1935 wobec derogacyjnego przepisu art. 19 tejże ustawy, NTA uznał, że zaskarżone orzeczenie, utrzymujące w mocy wymiar świadczeń drogowych w naturze na r. 1936/37 w oparciu o przepisy ustawowe już uchylone, jest niezgodne z prawem i dlatego orzekł uchylenie tego orzeczenia, uznawszy zarazem za zbędne rozpoznanie innych zarzutów kasacyjnych.

2569.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatek komunalny do podatku gruntowego: Zwolnienie duchownych (b. zab. austr.).

1. W związku z konkordatem z 10 lutego 1925 poz. 501 Dz. Ust., a zwłaszcza jego art. XXIV ust. 3, należy uznać za wygasłe przepisy

austriackiej ustawy o kongrui. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

2. Okoliczność, że w związku z konkordatem z 10 lutego 1925 poz. 501 Dz. Ust., a zwłaszcza jego art. XXIV ust. 3, należy uznać za wygasłe przepisy austriackich ustaw o kongrui — nie przesądza kwestii zwolnienia osób duchownych od poszczególnych danin publicznych, opartych na osobnych tytułach prawnych, a w szczególności zwolnienia od komunalnych dodatków do państwowego podatku gruntowego na zasadzie § 83 lit. b) krajowej ustawy gminnej galicyjskiej z 12 sierpnia 1866. (Teza).

Co do zasady prawnej pod 1. uchwała kolegium zwiększonego NTA z 18 marca 1939 l. rej. 6429/37. — Wyrok NTA z 23 marca 1939 l. rej. 6429/37 w sprawie ks. Adolfa Przedrzymirskiego w Rohatynie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Stanisławowie w przedmiocie wymiaru dodatku komunalnego do podatku gruntowego za r. 1935.

Skarżący ks. proboszcz, występujący w imieniu rzym.-kat. probostwa w Rohatynie, kwestionuje prawną stronę komunalnego dodatku do państwowego podatku gruntowego za r. 1935, przypisanego od gruntów rzym.-kat. probostwa w Rohatynie. Jako podstawę prawną wysuwa skarga przepis § 83 kraj. ustawy gminnej galic. z 12 sierpnia 1866 w związku z art. XV, XXIV ust. 3 i XXV konkordatu oraz § 1 rozp. min. z 25 marca 1933 poz. 197 Dz. Ust.

NTA rozważył co następuje:

Powołana ustawa gminna zwalnia według osnowy § 83 lit. b) od opłacania dodatków do podatków bezpośrednich „duszpasterzy co do ich kongruy". Zwolnienie powyższe ma charakter podmiotowy, lecz ograniczony wyłącznie do kongruy, czyli szczególnego rodzaju uposażenia materialnego, przewidzianego przede wszystkim w prawie kanonicznym (dos congrua) a oznaczającego konieczne minimum egzystencji m. i. parocha, które powinno mu zapewnić odnośne „beneficium". Także państwowe ustawy w b. zaborze austriackim zagadnienie to później regulowały, m. i. ustawa z 19 kwietnia 1885 Dz. u. p. nr 47, następnie z 19 września 1898 Dz. u. p. nr 176 o dotacji katolickiego duchowieństwa parafialnego, która później uległa częściowym zmianom wskutek ustaw z 24 lutego 1917 i 28 marca 1918. Powołana ustawa gminna atoli bynajmniej nie nawiązuje w § 83 lit. b) do pojęcia kongruy w myśl austr. ustawodawstwa państwowego, czyli że stosuje to pojęcie przede wszystkim w rozumieniu prawa kanonicznego. Toteż i skutki zniesienia państwowych ustaw austriackich o dotacji kongrualnej bynajmniej nie rozciągają się na ważność wymienionego przepisu ustawy gminnej.

Otóż konkordat, zawarty pomiędzy Stolicą Apostolską a Rzecząpospolitą Polską, z 10 lutego 1925 poz. 501 Dz. Ust. przewiduje w art. XXIV

ust. 3 załatwienie oddzielne przez układ późniejszy sprawy dóbr, których Kościół został pozbawiony przez Austrię, Rosję i Prusy, a które obecnie znajdują się w posiadaniu Państwa Polskiego, z tym, że do czasu tego załatwienia, a zatem na okres przejściowy, „Państwo Polskie zapewnia Kościołowi uposażenie roczne, nie niższe, jako wartość rzeczywista, od uposażeń, które rządy rosyjski, austriacki i pruski wypłacały Kościołowi na ziemiach, należących obecnie do Rzeczypospolitej Polskiej", a zasady obliczenia i rozdzielenia tych uposażeń ustalono w oddzielnym załączniku A.

Ponieważ konkordat, chociaż tylko przejściowo, ustalił swoiste zasady obliczenia uposażenia miesięcznego duszpasterzy, różnie od zasad austr. ustawy o dotacji (kongrui) katolickiego duchowieństwa parafialnego, a jedynie sumarycznej wysokości uposażenia wytyczono w art. XXIV jako granicę dolną wysokość uposażeń, wypłacanych Kościołowi przez rząd m. i. austriacki, przeto z mocy klauzuli derogacyjnej art. XXV konkordatu uznać należy przepisy austriackich ustaw kongrualnych za uchylone z chwilą wejścia w życie konkordatu. W § 1 rozp. min. z 25 marca 1933 poz. 197 Dz. Ust. nie wymieniono wprawdzie austr. ustaw kongrualnych wśród przepisów prawnych, uchylonych w związku z wprowadzeniem w życie konkordatu, lecz ze stylizacji § 1 wynika z dostateczną wyrazistością, że wyliczenie przepisów uchylonych nie jest i nie miało być bynajmniej wyczerpujące.

Lecz z okoliczności, że duszpasterze z tą chwilą utracili prawo do kongruy w myśl ustaw państwowych austriackich, bynajmniej nie wynika, że kongrua w pojęciu prawa kanonicznego przestała istnieć i że zatem przywileje daninowe, związane z kongruą, przewidziane w § 83 lit. b) ustawy gminnej, utraciły swą moc obowiązującą z tego tylko powodu.

Obciążenie zatem gruntów, których dochody wypełniają pojęcie kongruy w powyższym rozumieniu, bynajmniej nie znajduje uzasadnienia w okoliczności, że austriackie ustawy państwowe, dotyczące kongruy, przestały obowiązywać, a zwolnienie przewidziane w § 83 lit. b) powołanej ustawy gminnej nie jest sprzeczne z przepisami konkordatu, chociaż konkordat w art. XV wprowadza zasadę, że duchowni, ich majątek oraz majątek osób prawnych kościelnych i zakonnych ma podlegać opodatkowaniu na równi z osobami i majątkiem obywateli Rzeczypospolitej oraz osób prawnych świeckich.

Ponieważ władza pozwana w orzeczeniu zaskarżonym wyszła z odmiennego, z powyższą wykładnią sprzecznego założenia prawnego, NTA orzekł uchylenie orzeczenia jako niezgodnego z prawem.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 100 ark. druku) zł 64.—
kwartalnie . . . . . . „ 16.—
Za jeden dział (podatkowy lub administracyjny):
rocznie . . . . „ 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Zakłady Graficzne „MONOLIT". Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5.81-92.